

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD  
ISA 315 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)**

**IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ)  
NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO  
PROSTŘEDÍ**

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013  
nebo po tomto datu)

**OBSAH**

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1
Datum účinnosti.....	2
<b>Cíl</b> .....	3
<b>Definice</b> .....	4
<b>Požadavky</b>	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti .....	5–10
Požadovaná znalost účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřního kontrolního systému .....	11–24
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti .....	25–31
Dokumentace .....	32
<b>Aplikační a vysvětlující část</b>	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti .....	A1–A23
Požadovaná znalost účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřního kontrolního systému .....	A24– A117
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti .....	A118–A143
Dokumentace .....	A144–A147
Příloha 1: Složky vnitřního kontrolního systému	
Příloha 2: Podmínky a události, které mohou naznačovat rizika významné (materiální) nesprávnosti	

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 315 (revidované znění) „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

# IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

## Úvod

### Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí včetně jejího vnitřního kontrolního systému.

### Datum účinnosti

2. Tento mezinárodní auditorský standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu.

### Cíl

3. Cílem auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky nebo tvrzení, ať již z důvodu chyby nebo podvodu, na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, což bude základem pro navržení a realizaci reakcí na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti.

### Definice

4. Pro účely mezinárodních auditorských standardů mají níže uvedené pojmy následující význam:
  - (a) tvrzení – znamenají výslovná nebo jiná prohlášení účetní jednotky, která jsou obsažena v účetní závěrce a která auditor využívá ke zvážení různých druhů možných nesprávností, které mohou nastat,
  - (b) podnikatelské riziko – riziko plynoucí z významných podmínek, událostí, okolností, učiněných nebo neučiněných kroků, které mohou negativně ovlivnit schopnost účetní jednotky dosahovat svých cílů a strategií, nebo ze stanovení nevhodných cílů a strategií,
  - (c) vnitřní kontrolní systém – proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a jinými pracovníky za účelem poskytnutí přiměřeného ujištění o dosažení cílů účetní jednotky s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví, účelnost a hospodárnost operací a na soulad s příslušnými právními předpisy. Termín „kontroly“ se týká jakýchkoli aspektů jedné nebo více složek vnitřního kontrolního systému,
  - (d) postupy vyhodnocení rizik – auditorské postupy použité k porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému, s cílem identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti, a to vzniklé podvodem nebo chybou, na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení,
  - (e) významné riziko – identifikované a vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, které dle úsudku auditora vyžaduje zvláštní pozornost.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

### Požadavky

#### Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

5. Auditor je povinen provést postupy vyhodnocení rizik, které jsou východiskem pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení. Postupy vyhodnocení rizik však samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace jako základ pro výrok auditora. (viz odstavce A1 - A5)
6. Postupy vyhodnocení rizik musí zahrnovat:
  - (a) dotazování u vedení účetní jednotky, u příslušných pracovníků interního auditu (je-li zřízen) a ostatních pracovníků účetní jednotky, kteří podle názoru auditora mohou mít informace, které mu pomohou při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu nebo chyby, (viz odstavce A6–A13)
  - (b) analytické postupy, (viz odstavce A14–A17)
  - (c) pozorování a inspekci. (viz odstavec A18)
7. Auditor je povinen zvážit, zda jsou informace získané v rámci procesu schvalování nových klientů nebo pokračující spolupráce se stávajícími klienty relevantní pro identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti.
8. Jestliže se partner zakázky účastnil jiné zakázky realizované pro danou účetní jednotku, je povinen zvážit, zda jsou informace, které získal, relevantní pro identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti.
9. Pokud chce auditor použít informace získané na základě předchozí zkušenosti s danou účetní jednotkou a auditorských postupů provedených při předchozích auditech, je povinen zjistit, zda od data předchozího auditu nenastaly změny, které by mohly ovlivnit platnost daných informací pro aktuální audit. (viz odstavce A19–A20)
10. Partner zakázky a ostatní klíčoví členové auditorského týmu jsou povinni projednat náchylnost účetní závěrky účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti a aplikaci příslušného účetního rámce na skutečnosti a okolnosti u dané účetní jednotky. Partner zakázky je povinen rozhodnout, o kterých záležitostech budou informováni členové týmu, kteří se neúčastnili tohoto jednání. (viz odstavce A21–23)

#### Požadovaná znalost účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřního kontrolního systému

##### *Účetní jednotka a její prostředí*

11. Auditor je povinen se seznámit s následujícími skutečnostmi:
  - (a) příslušné odvětví, regulatorní a další externí faktory, včetně příslušného rámce účetního výkaznictví, (viz odstavce A24–A29)
  - (b) charakter účetní jednotky, včetně:
    - (i) její provozní činnosti,
    - (ii) vlastnické a řídicí struktury,
    - (iii) druhů investic, které účetní jednotka uskutečňuje nebo plánuje uskutečnit včetně investic do účetních jednotek zvláštního určení, a

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

(iv) způsobu, jakým je účetní jednotka strukturována a financována.

Tyto informace umožní auditorovi pochopit, jaké skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje může očekávat v účetní závěrce, (viz odstavce A30–A34)

- (c) výběr a použití účetních pravidel účetní jednotkou, včetně důvodů jejich změn. Auditor zhodnotí, zda jsou účetní pravidla používaná účetní jednotkou vhodná pro daný typ činnosti a konzistentní s příslušným rámcem účetního výkaznictví a s účetními pravidly používanými v daném odvětví, (viz odstavec A35)
- (d) cíle a strategie účetní jednotky a související podnikatelská rizika, která mohou vést k riziku významné (materiální) nesprávnosti, (viz odstavce A36–A42)
- (e) měření a posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky. (viz odstavce A43–A48)

### *Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky*

12. Auditor je povinen se seznámit s vnitřním kontrolním systémem v rozsahu, který je relevantní pro audit. Ačkoliv většina kontrol relevantních pro audit se pravděpodobně bude týkat účetního výkaznictví, ne všechny kontroly, které se týkají účetního výkaznictví, jsou relevantní pro audit. Auditor při posouzení toho, zda je určitá kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s ostatními relevantní pro audit, použije svůj odborný úsudek. (viz odstavce A49–A72)

### *Povaha a rozsah znalosti relevantních kontrol*

13. Při seznamování se s kontrolami, které jsou relevantní pro audit, je auditor vedle dotazování se pracovníků účetní jednotky povinen provést další postupy za účelem zhodnocení návrhu těchto kontrol a určení, zda byly tyto kontroly zavedeny. (viz odstavce A73–A75)

### *Složky vnitřního kontrolního systému*

#### *Kontrolní prostředí*

14. Auditor je povinen se seznámit s kontrolním prostředím. V rámci seznámení se s kontrolním prostředím auditor je povinen zhodnotit:

- (a) zda se vedení účetní jednotky pod dohledem osob pověřených správou a řízením účetní jednotky podařilo vytvořit a udržovat kulturu poctivosti a etického chování a
- (b) zda společný efekt jednotlivých částí kontrolního prostředí je dostatečným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému a zda tyto ostatní složky nejsou oslabeny nedostatky v kontrolním prostředí. (viz odstavce A76–A86)

### *Proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou*

15. Auditor je povinen zjistit, zda existuje proces, na základě kterého účetní jednotka:

- (a) identifikuje podnikatelská rizika, která se týkají cílů účetního výkaznictví,
- (b) odhaduje významnost těchto rizik,
- (c) posuzuje pravděpodobnost jejich výskytu a
- (d) rozhoduje o tom, jakým způsobem budou rizika řešena. (viz odstavec A87)

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

16. Pokud účetní jednotka zavedla příslušný proces (dále jen „proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou“), auditor je povinen se s ním, stejně jako s jeho výsledky, seznámit. Jestliže auditor identifikuje rizika významné (materiální) nesprávnosti, která vedení účetní jednotky nezjistilo, je povinen posoudit, zda existuje riziko, z něhož auditorem zjištěné riziko významné (materiální) nesprávnosti vyplývá, a je takového druhu, že podle auditorova názoru mělo být odhaleno při procesu vyhodnocení rizik účetní jednotkou. Pokud existuje takovéto riziko, auditor je povinen zjistit, proč tento proces selhal a toto riziko neodhalil, a posoudit, zda je tento proces za daných podmínek vhodný nebo zda neexistuje významný nedostatek vnitřního kontrolního systému v oblasti procesu vyhodnocení rizik účetní jednotkou.
17. Pokud účetní jednotka příslušný proces nezavedla nebo používá ad hoc proces, je auditor povinen projednat s vedením účetní jednotky, zda byla identifikována podnikatelská rizika týkající se cílů účetního výkaznictví a jakým způsobem jsou řešena. Auditor je povinen zhodnotit, zda je za daných okolností vhodné, že účetní jednotka nemá zdokumentovaný proces vyhodnocení rizik, nebo zda se jedná o významný nedostatek ve vnitřním kontrolním systému. (viz odstavec A88)

Informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a předávání informací

18. Auditor je povinen se seznámit s informačním systémem, který se týká účetního výkaznictví, a s příslušnými podnikovými procesy, včetně následujících oblastí: (viz odstavce A89–A89a)
  - (a) skupiny transakcí, které se vyskytují v činnosti účetní jednotky a jsou významné z hlediska účetní závěrky,
  - (b) postupy, které jsou součástí manuálních systémů i informačních technologií (IT) a slouží k iniciaci, zaznamenání a zpracování transakcí, k jejich případně opravě a k jejich přenosu do hlavní knihy a vykazání v účetní závěrce,
  - (c) odpovídající účetní záznamy, v písemné nebo technické podobě, podpůrné informace a konkrétní účty účetní závěrky, které se týkají iniciace, zaznamenání, zpracování a vykazání transakcí; patří sem též oprava nesprávných informací a způsob přenosu dat do hlavní knihy,
  - (d) způsob, jakým informační systém zachycuje události a podmínky, mimo transakcí, které jsou významné z hlediska účetní závěrky,
  - (e) proces účetního výkaznictví používaný při sestavení účetní závěrky účetní jednotky, včetně významných účetních odhadů a zveřejněných údajů, a
  - (f) kontroly v oblasti účetních zápisů, včetně nestandardních účetních zápisů využívaných k zaznamenání neopakujících se, neobvyklých transakcí nebo úprav. (viz odstavce A90–A93)

Seznámení s informačním systémem týkajícím se účetního výkaznictví musí zahrnovat rovněž relevantní aspekty tohoto systému týkající se informací uvedených v účetní závěrce, jež byly získány z hlavní knihy a z knih analytické evidence nebo z jiných zdrojů.

19. Auditor je povinen porozumět tomu, jakým způsobem účetní jednotka předává informace o úkolech, povinnostech a dalších významných záležitostech v oblasti účetního výkaznictví, včetně: (viz odstavce A94–A95)

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

- (a) předávání informací mezi vedením a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a
- (b) předávání informací mimo účetní jednotku, například regulatorním institucím.

### Kontrolní činnosti týkající se auditu

- 20. Auditor je povinen se seznámit s kontrolními činnostmi, které se týkají auditu, tzn. s takovými činnostmi, které je podle auditora nutné znát k tomu, aby byl schopen vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení a navrhnout další auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Audit nevyžaduje znalost všech kontrolních činností týkajících se všech významných skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů ani všech souvisejících tvrzení. (viz odstavce A96–A102)
- 21. Při seznamování se s kontrolními činnostmi je auditor povinen zjistit především to, jakým způsobem účetní jednotka řeší rizika plynoucí z použití informačních technologií (IT). (viz odstavce A103–A105)

### Monitorování kontrol

- 22. Auditor je povinen se seznámit s hlavními postupy, které účetní jednotka používá k monitorování vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví, včetně postupů, které se týkají kontrolních činností relevantních pro audit, a s tím, jakým způsobem účetní jednotka dává podnět k nápravě nedostatků v oblasti kontrol. (viz odstavce A106–A108)
- 23. Existuje-li v účetní jednotce interní audit,<sup>1</sup> je auditor povinen seznámit se s povahou povinností interního auditu, způsobem jeho začlenění do organizační struktury účetní jednotky a s činnostmi, které jím byly nebo budou provedeny. (viz odstavce A109–A116)
- 24. Auditor je povinen se seznámit se zdroji informací, které jsou používány při monitorovacích postupech účetní jednotky, a zjistit, na základě čeho vedení účetní jednotky zjišťuje, zda jsou informace pro daný účel dostatečně spolehlivé. (viz odstavec A117)

### Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti

- 25. Auditor je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni:
  - (a) účetní závěrky, a (viz odstavce A118–A121)
  - (b) tvrzení u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, (viz odstavce A122–A126)což bude východiskem pro navržení a provedení dalších auditorských postupů.
- 26. Za tímto účelem je auditor povinen:
  - (a) identifikovat rizika, a to seznámením se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně příslušných kontrol, které se těchto rizik týkají, a posouzením skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů (včetně jejich kvantitativních a

<sup>1</sup> Termín „interní audit“ je pro účely standardů ISA definován v odstavci 14 ISA 610 (revidované znění) „Využití práce interních auditorů“.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

kvalitativních aspektů), (viz odstavce A127–A128b)

- (b) vyhodnotit identifikovaná rizika a posoudit, zda se svým rozsahem netýkají spíše účetní závěrky jako celku a tak potenciálně ovlivňují mnohá tvrzení,
- (c) na úrovni tvrzení určit vztah mezi identifikovanými riziky a tím, co může selhat s ohledem na relevantní kontroly, které auditor hodlá testovat, a (viz odstavce A129–A131)
- (d) posoudit pravděpodobnost nesprávností, včetně možnosti mnohočetných nesprávností, a to, zda by potenciální nesprávnost mohla vést k významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavec A131a)

### *Rizika, která vyžadují při auditu zvláštní pozornost*

- 27. Při vyhodnocení rizik popsaném v odstavci 25 je auditor povinen určit, zda některá z identifikovaných rizik představují podle jeho soudu významná rizika. Při tomto posouzení auditor nebere v úvahu vliv identifikovaných kontrol, které se daného rizika týkají.
- 28. Při posuzování významnosti rizik je auditor povinen zvážit alespoň následující skutečnosti:
  - (a) zda se jedná o riziko podvodu,
  - (b) zda se riziko týká nedávných důležitých ekonomických, účetních nebo jiných změn, a proto vyžaduje zvláštní pozornost,
  - (c) složitost transakcí,
  - (d) zda riziko zahrnuje významné transakce se spřízněnými stranami,
  - (e) stupeň subjektivity při ocenění finančních informací, které se týkají daného rizika, zvláště pak takových ocenění, která vykazují značnou míru nejistoty, a
  - (f) zda se riziko týká významných transakcí, které vybočují z běžné činnosti účetní jednotky nebo jsou jinak neobvyklé. (viz odstavce A132–A136)
- 29. Jestliže auditor došel k závěru, že existuje významné riziko, je povinen seznámit se s kontrolami účetní jednotky, včetně relevantních kontrolních činností, které se daného rizika týkají. (viz odstavce A137–A139)

### *Rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace*

- 30. U některých rizik nemusí být podle úsudku auditora možné nebo proveditelné získat dostatečné a vhodné důkazní informace pouze na základě testů věcné správnosti. Tato rizika se mohou týkat nepřesného nebo neúplného zaznamenávání rutinních a významných skupin transakcí nebo zůstatků účtů, jejichž povaha často dovoluje vysoce automatizované zpracování pouze s minimálním nebo žádným manuálním zásahem. V takovém případě jsou kontroly účetní jednotky ve vztahu k těmto rizikům relevantní pro audit a auditor je povinen se s nimi seznámit. (viz odstavce A140–A142)

### *Revize vyhodnocení rizik*

- 31. Auditorem provedené vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení se může v průběhu auditu měnit se získáním dalších důkazních informací. V případě, že auditor získá nové informace nebo na základě provedení



## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

dalších auditorských postupů získá důkazní informace, které jsou v rozporu s důkazními informacemi, z nichž původně vycházel při svém hodnocení, je auditor povinen zrevidovat své hodnocení a upravit příslušným způsobem další plánované auditorské postupy. (viz odstavec A143)

### Dokumentace

32. Auditor je povinen uvést následující skutečnosti v dokumentaci auditu<sup>2</sup>:
- (a) jednání auditorského týmu v souladu s požadavky odstavce 10 a důležitá rozhodnutí, k nimž tým dospěl,
  - (b) klíčové znalosti o jednotlivých aspektech účetní jednotky a jejího prostředí v souladu s odstavcem 11, včetně všech složek vnitřního kontrolního systému v souladu s odstavci 14 - 24; zdroje informací, na základě kterých auditor znalost získal, a provedené postupy vyhodnocení rizik,
  - (c) identifikovaná a vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a úrovni tvrzení v souladu s požadavky odstavce 25 a
  - (d) identifikovaná rizika a odpovídající kontroly, s nimiž se auditor seznámil na základě požadavků odstavců 27-30. (viz odstavce A144–A147)

\*\*\*

### Aplikační a vysvětlující část

#### Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti (viz odstavec 5)

- A1. Seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, (dále jen „znalost účetní jednotky“) představuje nepřetržitý a dynamický proces shromažďování informací, jejich aktualizace a analýzy v průběhu auditu. Tato znalost tvoří referenční rámec, v němž auditor plánuje audit a uplatňuje odborný úsudek v průběhu auditu, například v následujících situacích:
- vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky,
  - stanovení významnosti (materiality) podle ISA 320<sup>3</sup>,
  - posouzení vhodnosti výběru a použití účetních pravidel a postupů a splnění požadavků na zveřejnění údajů v účetní závěrce,
  - identifikace oblastí týkajících se částek nebo údajů zveřejněných v účetní závěrce, kterým je třeba věnovat zvláštní pozornost, například: transakcí se spřízněnými stranami, způsobu, jak vedení účetní jednotky vyhodnotilo její schopnost nepřetržitě trvat, nebo posouzení podnikatelského účelu transakcí,
  - stanovení předpokladů, na základě kterých budou provedeny analytické postupy,
  - reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, mimo jiné

<sup>2</sup> ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8–11 a A6.

<sup>3</sup> ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

návrh a provedení dalších auditorských postupů v zájmu získání dostatečných a vhodných důkazních informací, a

- hodnocení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací, například vhodnosti předpokladů a ústních a písemných prohlášení vedení účetní jednotky k auditu.
- A2. Informace získané na základě postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností může auditor použít jako důkazní informace pro vyhodnocení rizik významné nesprávnosti. Kromě toho při provádění těchto postupů může auditor získat důkazní informace o skupinách transakcí, zůstatcích účtů nebo zveřejněných údajích a odpovídajících tvrzeních a o provozní účinnosti kontrol, i když cílem těchto auditorských postupů původně nebyly testy věcné správnosti ani testy kontrol. Auditor se může také rozhodnout provést testy věcné správnosti nebo testy kontrol souběžně s postupy vyhodnocení rizik, pokud je efektivní provést obojí současně.
- A3. Auditor určí potřebnou míru znalosti účetní jednotky na základě svého odborného úsudku. V první řadě při tom zváží, zda jeho dosavadní znalost účetní jednotky stačí ke splnění cíle tohoto mezinárodního auditorského standardu. Auditor při auditu nemusí znát účetní jednotku tak dobře jako vedení účetní jednotky při jejím řízení.
- A4. K rizikům, která je potřeba vyhodnotit, patří jak rizika z důvodu chyby, tak rizika z důvodu podvodu; tento mezinárodní auditorský standard se zabývá oběma typy rizik. Problematika podvodu je nicméně natolik významná, že další požadavky týkající se postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností, jejichž cílem je získat informace, které budou použity k identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu, a vodítko k jejich uplatnění, obsahuje ISA 240<sup>4</sup>.
- A5. Ačkoliv v rámci získání požadované znalosti účetní jednotky (viz odstavce 11-24) auditor postupně provede všechny postupy vyhodnocení rizik popsané v odstavci 6, není povinen provádět všechny postupy u každé jednotlivé oblasti znalosti účetní jednotky. Může provést i další auditorské postupy a informace získané na jejich základě mu mohou pomoci při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti. K takovým postupům patří například:
- ověření informací získaných z vnějších zdrojů, jako například podnikatelských a ekonomických časopisů, zpráv analytiků, bank nebo organizací, které se zabývají měřením rizikovitosti, finančních publikací či publikací regulatorních institucí,
  - dotazování u externích právních poradců nebo znalců v oblasti ocenění, jejichž služby účetní jednotka využila.

*Dotazování u vedení účetní jednotky a ostatních pracovníků (viz odstavec 6a))*

- A6. Většina informací získaných dotazováním pochází od vedení účetní jednotky a osob odpovědných za účetní výkaznictví. Auditor může získávat informace rovněž dotazováním pracovníků interního auditu, je-li zřízen, a dalších zaměstnanců účetní jednotky.
- A7. Dotazy u ostatních pracovníků účetní jednotky a dalších zaměstnanců na různé úrovně odpovědnosti mohou auditorovi poskytnout nové informace či odlišnou

<sup>4</sup> ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“, odstavce 12–24.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

perspektivu pohledu při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti. Například:

- Dotazování osob pověřených správou a řízením účetní jednotky může auditorovi pomoci pochopit prostředí, v němž se sestavuje účetní závěrka. Na důležitost, kterou má efektivní vzájemná komunikace při získávání informací od osob pověřených správou a řízením, upozorňuje ISA 260<sup>5</sup>.
- Dotazování zaměstnanců, kteří jsou odpovědní za iniciaci, zpracování nebo zaznamenání složitých nebo neobvyklých transakcí, může auditorovi pomoci zhodnotit vhodnost výběru a použití určitých účetních zásad.
- Dotazy vznesené u interních právních poradců mohou přinést informace týkající se takových záležitostí, jako jsou soudní spory, dodržování právních předpisů, informace o podvodu nebo podezření z podvodu, který by mohl mít dopad na účetní jednotku, záruky, poprodejní závazky, ujednání s obchodními partnery (jako například společné podniky) a význam smluvních podmínek.
- Dotazy vznesené u pracovníků marketingu nebo prodeje mohou přinést informace týkající se změn marketingové strategie, obchodních trendů nebo smluvních ujednání se zákazníky účetní jednotky.
- Dotazy vznesené u pracovníků oddělení řízení rizik (nebo u pracovníků zastávajících tuto roli) mohou být zdrojem informací o provozních a regulačních rizicích s potenciálním dopadem na účetní výkaznictví.
- Dotazy vznesené u pracovníků oddělení, jež má na starosti informační systémy, mohou být zdrojem informací o změnách těchto systémů, selháních systémů nebo kontrolních procesů, případně o dalších rizicích týkajících se informačních systémů.

A8. Vzhledem k tomu, že získávání poznatků o účetní jednotce je nepřetržitý a dynamický proces, může dotazování probíhat kdykoli v průběhu auditní zakázky.

Dotazování pracovníků interního auditu

A9. Má-li účetní jednotka oddělení interního auditu, lze dotazováním příslušných pracovníků tohoto oddělení získat užitečné informace, které může auditor využít při seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím a dále pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a jednotlivých tvrzení. Lze předpokládat, že interní auditoři při své práci důkladně poznali provozní činnost účetní jednotky stejně jako podnikatelská rizika, jimž je vystavena, a mohli tak při své práci nalézt nedostatky ve vnitřních kontrolách nebo identifikovat určitá rizika. Jejich nálezy a zjištění mohou být pro auditora cenným zdrojem informací při seznamování s účetní jednotkou, při vyhodnocování rizik i při jiných aspektech auditu. Auditor tudíž provádí dotazování bez ohledu na to, zda hodlá využít práci interního auditu k tomu, aby upravil charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezil jejich rozsah<sup>6</sup>. Obzvláště důležité je zeptat se na záležitosti, které interní audit řešil s osobami pověřenými správou a řízením, a na výstupy z jeho vyhodnocení rizik.

A10. Ukazují-li odpovědi, jež auditor obdrží, na existenci zjištění, která by mohla být

<sup>5</sup> ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 4(b).

<sup>6</sup> Příslušné požadavky upravuje ISA 610 (revidované znění).

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

důležitá pro účetní výkaznictví účetní jednotky a pro audit, může auditor považovat za vhodné přečíst si zprávy interního auditu týkající se těchto zjištění. Příkladem relevantních zpráv mohou být například dokumenty týkající se strategie a plánování interního auditu nebo zprávy, které interní audit připravil pro vedení účetní jednotky nebo pro osoby pověřené její správou a řízením, a které popisují zjištění z kontrolní činnosti interního auditu.

- A11. Dále, jestliže interní audit poskytne auditorovi informace o skutečném nebo údajném podvodu nebo o podezření na spáchání podvodu, je auditor v souladu s ISA 240<sup>7</sup> povinen tyto informace zohlednit při identifikaci rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem.
- A12. Auditor se svými dotazy obrací na ty pracovníky interního auditu, kteří mají podle jeho odborného úsudku potřebné znalosti, zkušenosti a kompetence, například na vedoucího interního auditu, případně podle okolností na další pracovníky tohoto oddělení. Auditor může rovněž považovat za vhodné se s těmito osobami pravidelně scházet.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru (viz odstavec 6(a))

- A13. Auditoři účetních jednotek působících ve veřejném sektoru mají často další povinnosti týkající se vnitřního kontrolního systému a dodržování příslušných právních předpisů. Dotazy položené příslušným pracovníkům interního auditu mohou těmto auditorům pomoci při identifikaci rizika významného nesouladu s právními předpisy nebo rizika významných nedostatků ve vnitřních kontrolách nad účetním výkaznictvím.

*Analytické postupy* (viz odstavec 6(b))

- A14. Analytické postupy prováděné pro účely vyhodnocení rizik mohou odhalit existenci některých aspektů účetní jednotky, které auditorovi dříve nebyly známy, a mohou napomoci při vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti, na jehož základě auditor navrhuje, jak bude na vyhodnocená rizika reagovat. Tyto analytické postupy se mohou zaměřovat jak na finanční, tak na nefinanční informace, například na vztah mezi tržbami a velikostí prodejní plochy nebo objemem prodaného zboží.
- A15. Analytické postupy mohou pomoci při identifikaci existence neobvyklých transakcí nebo událostí a částek, poměrových ukazatelů a trendů, které by mohly naznačovat výskyt záležitostí s dopadem na audit. Zjištěné neobvyklé nebo neočekávané vztahy mohou auditorovi pomoci identifikovat rizika významné (materiální) nesprávnosti, zvláště rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu.
- A16. Pokud však tyto analytické postupy používají pouze celková souhrnná data (jak tomu často bývá u analytických postupů prováděných v rámci postupů hodnocení rizik), poskytují výsledky těchto postupů pouze velmi obecný náznak toho, že může existovat významná (materiální) nesprávnost. V takových případech auditorovi pomůže porozumět výsledkům analytických postupů a zhodnotit tyto výsledky, pokud je posoudí v kombinaci s ostatními informacemi získanými při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti.

---

<sup>7</sup> ISA 240, odstavec 19.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A17. Některé menší účetní jednotky nemusí mít k dispozici mezitímní ani měsíční finanční informace, které by bylo možné použít pro analytické postupy. I když auditor bude schopen provést pro účely plánování auditu analytické postupy v omezeném rozsahu nebo získat informace dotazováním, může být potřeba, aby v takové situaci pro účely identifikace a posouzení rizik významné (materiální) nesprávnosti naplánoval a provedl analytické postupy, jakmile bude mít k dispozici první návrh účetní závěrky účetní jednotky.

*Pozorování a inspekce (viz odstavec 6(c))*

A18. Dotazování u vedoucích a ostatních pracovníků může být doplněno také pozorováním a inspekcí, které rovněž poskytnou informace o účetní jednotce a jejím prostředí. K těmto auditorským postupům obvykle patří pozorování a inspekce následujících aspektů:

- činnost účetní jednotky,
- dokumentace (například podnikatelských plánů a strategií), záznamy a manuály vnitřního kontrolního systému,
- zprávy vypracované vedením účetní jednotky (například čtvrtletní zprávy vedení a mezitímní účetní výkazy) a osobami pověřenými správou a řízením (například zápisy z jednání představenstva),
- kancelářské a výrobní prostory účetní jednotky.

*Informace získané v předcházejících obdobích (viz odstavec 9)*

A19. Předchozí zkušenosti auditora s danou účetní jednotkou a auditorské postupy provedené při předchozích auditech mohou být zdrojem informací o následujících skutečnostech:

- nesprávnosti, které se objevily v minulosti, a to, zda došlo k jejich včasné opravě,
- povaha účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému (včetně nedostatků ve vnitřním kontrolním systému),
- významné změny účetní jednotky nebo její činnosti, k nimž došlo oproti předcházejícímu účetnímu období a které pomohou auditorovi dostatečně se seznámit s účetní jednotkou tak, aby byl schopen identifikovat a zhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti,
- určité typy transakcí a jiných událostí nebo zůstatků účtů (a souvisejících údajů zveřejněných v účetní závěrce), u nichž měl auditor například kvůli jejich složitosti potíže při provádění nezbytných auditorských postupů.

A20. Pokud chce auditor využít informace získané v předcházejících obdobích pro aktuální audit, zjistí, zda jsou tyto informace stále relevantní. Například změny kontrolního prostředí mohou ovlivnit platnost informací získaných v předcházejících obdobích. Auditor na základě dotazování a jiných odpovídajících auditorských postupů, jako například testů průběhu transakce v systému, určí, zda nastaly změny, které mohou ovlivnit platnost daných informací.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

A21. Posouzení požadavků příslušného rámce účetního výkaznictví na údaje v účetní závěrce pomáhá při projednávání záležitostí v rámci auditorského týmu podle odstavce 10 identifikovat hned na počátku auditu oblasti, v nichž by v souvislosti s těmito údaji mohlo existovat riziko významné (materiální) nesprávnosti. Auditorský tým může projednat například následující záležitosti:

- změny požadavků rámce účetního výkaznictví, z nichž mohou vyplynout významné nové nebo revidované údaje, které mají být zveřejněny v účetní závěrce,
- změny prostředí, ve kterém účetní jednotka působí, změny jejích finančních podmínek a aktivit, z nichž mohou vyplynout významné nové nebo revidované údaje, které mají být zveřejněny v účetní závěrce, například významné podnikové kombinace realizované v účetním období, které je předmětem auditu,
- údaje zveřejňované v účetní závěrce, pro které bylo v minulosti v některých případech obtížné získat dostatečné a vhodné důkazní informace,
- údaje zveřejňované v účetní závěrce o složitých záležitostech včetně těch, které vyžadují významný úsudek vedení při rozhodování o tom, jaké údaje v účetní závěrce uvést.

*Porada členů auditorského týmu (viz odstavec 10)*

A22. Porada členů auditorského týmu o tom, do jaké míry je účetní závěrka účetní jednotky náchylná k významnému zkreslení:

- je příležitostí k tomu, aby se zkušenější členové týmu včetně partnera zakázky podělili o své poznatky plynoucí ze znalosti účetní jednotky,
- umožní, aby si členové týmu vyměnili informace o podnikatelských rizicích, která účetní jednotce hrozí, a o tom, jak a kde by mohla být účetní závěrka náchylná k významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu nebo chyby,
- pomůže členům auditorského týmu lépe pochopit možnost významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky v konkrétních jim přidělených oblastech a to, jakým způsobem mohou výsledky jimi provedených auditorských postupů ovlivnit ostatní aspekty auditu, mimo jiné rozhodnutí o povaze, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů,
- představuje prostor, v němž mohou členové auditorského týmu komunikovat a předávat si nové informace získané na základě auditu, které mohou ovlivnit hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti nebo auditorské postupy provedené v návaznosti na vyhodnocená rizika.

Další požadavky ohledně porady členů auditorského týmu v případě rizika podvodu a návod na další postup stanoví ISA 240<sup>8</sup>.

A23. Obvykle není nutné ani možné, aby se každé porady účastnili všichni členové týmu (například při auditu, který probíhá na několika místech), ani to, aby všichni členové týmu byli informováni o všech rozhodnutích přijatých na poradě. Partner

---

<sup>8</sup> ISA 240, odstavec 15.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

zakázky může projednat záležitosti s klíčovými členy auditorského týmu, případně – pokud to považuje za vhodné – s osobami se zvláštními znalostmi nebo dovednostmi a osobami odpovědnými za audity složek, a jednáním s ostatními pověřit některého jiného člena týmu s ohledem na informační potřeby auditorského týmu. Vhodným podkladem může být plán komunikace schválený partnerem zakázky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A24. Celou řadu malých auditů provádí pouze partner zakázky (jako samostatný auditor). V takovém případě nese odpovědnost za posouzení náchylnosti účetní závěrky účetní jednotky k významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu nebo chyby tento partner zakázky, který osobně prováděl plánování auditu.

### Požadovaná znalost účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřního kontrolního systému

#### Účetní jednotka a její prostředí

*Odvětví, regulatorní a další externí faktory (viz odstavec 11(a))*

Faktory odvětví

A25. K faktorům týkajícím se odvětví patří podmínky daného odvětví, jako např.: konkurenční prostředí, odběratelsko-dodavatelské vztahy nebo technický rozvoj. Auditor posoudí mimo jiné následující skutečnosti:

- trh a konkurenci, především poptávku, existující kapacity a cenovou konkurenci,
- cyklickou nebo sezónní činnost,
- výrobní technologie týkající se výrobků dané účetní jednotky,
- dodávky a ceny energie.

A26. Odvětví, v němž daná účetní jednotka působí, může být příčinou vzniku konkrétních rizik významné (materiální) nesprávnosti plynoucích z povahy činnosti nebo stupně její regulace. Dlouhodobé smlouvy například obsahují důležité odhady výnosů a nákladů, z nichž pramení riziko významné (materiální) nesprávnosti. V takovém případě je důležité, aby měli členové auditorského týmu dostatečné a odpovídající znalosti a zkušenosti<sup>9</sup>.

Regulatorní faktory

A27. Příslušné regulatorní faktory zahrnují regulatorní prostředí, tzn. mimo jiné, příslušný rámec účetního výkaznictví a právní a politické prostředí. K záležitostem, které auditor posuzuje, patří například:

- účetní zásady a pravidla specifická pro dané odvětví,
- regulatorní rámec u regulovaného odvětví, včetně požadavků na údaje zveřejňované v účetní závěrce,
- právní předpisy, které mají důležitý dopad na činnost účetní jednotky, včetně přímého dohledu,

<sup>9</sup> ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“, odstavec 14.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

- daně (korporátní a jiné),
- vládní politika, která momentálně ovlivňuje provozování činnosti účetní jednotky, např. monetární politika, včetně kontrol v devizové oblasti, fiskální politika, finanční pobídky (např. programy vládních dotací), tarify nebo omezení v oblasti obchodu,
- požadavky v oblasti ochrany životního prostředí, které mají vliv na dané odvětví a činnost účetní jednotky.

A28. ISA 250 stanoví některé specifické požadavky týkající se rámce právních předpisů platného pro danou účetní jednotku a odvětví nebo segment, v němž působí<sup>10</sup>.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A29. Pokud jde o audit účetních jednotek ve veřejném sektoru, činnost dané účetní jednotky mohou ovlivňovat právní předpisy nebo jiná nařízení. Při seznamování se s účetní jednotkou a jejím prostředím proto auditor vezme tyto skutečnosti v úvahu.

Ostatní externí faktory

A30. K dalším externím faktorům, které mají vliv na účetní jednotku a které může auditor vzít v úvahu, patří všeobecné ekonomické podmínky, úrokové sazby a dostupnost financování, inflace nebo revalvace měny.

*Charakter účetní jednotky (viz odstavec 11(b))*

A31. Znalost charakteristiky účetní jednotky umožní auditorovi pochopit takové záležitosti jako:

- zda má účetní jednotka složitou strukturu tvořenou například dceřinými společnostmi nebo jinými složkami na různých místech. Složitá struktura často představuje problémy, z nichž může vyplynout riziko významné (materiální) nesprávnosti. Mezi tyto problémy může patřit, zda je správně účtováno o goodwillu, společných podnicích (joint venture), investicích nebo účetních jednotkách zvláštního určení a zda byly o těchto záležitostech v účetní závěrce uvedeny dostatečné údaje,
- vlastnickou strukturu a vztahy mezi vlastníky a dalšími osobami nebo subjekty. Toto porozumění umožní posoudit, zda byly náležitě identifikovány a zaučtovány transakce se spřízněnými stranami a zda o nich byly v účetní závěrce uvedeny dostatečné údaje. ISA 550<sup>11</sup> obsahuje další postupy vztahující se k posouzení problematiky spřízněných stran auditorem.

A32. K záležitostem, které auditor posuzuje, pokud se chce seznámit s charakterem účetní jednotky, patří například:

- činnost účetní jednotky, jako například:
  - charakter výnosů, výrobků nebo služeb a trhů, mimo jiné to, zda se účetní jednotka zabývá elektronickým obchodováním, například prodejem a marketingem prostřednictvím internetu,
  - charakter provozu (například fáze a metody výroby, činnost s riziky v

<sup>10</sup> ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“, odstavec 12.

<sup>11</sup> ISA 550 „Spřízněné strany“.



## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

oblasti životního prostředí),

- aliance, společné podniky (joint venture) a outsourcing,
- geografické rozptýlení a segmentace odvětví,
- umístění výrobních závodů, skladů a kanceláří a umístění a objemy zásob,
- klíčoví zákazníci, důležití dodavatelé zboží a služeb a ujednání v oblasti zaměstnaneckých vztahů (včetně existence kolektivních smluv, penzijních a jiných výhod po ukončení pracovního poměru, akciových opcí a motivačních odměn a vládní regulace v oblasti politiky zaměstnanosti),
- činnost a výdaje v oblasti výzkumu a vývoje,
- transakce se spřízněnými stranami.
- investice a investiční činnost – jako například:
  - plánované nebo nedávno uskutečněné akvizice nebo prodeje,
  - investice a prodej cenných papírů a úvěrů,
  - investiční činnost,
  - účasti v nekonsolidovaných subjektech, mimo jiné ve společnostech nebo sdruženích (partnership), společných podnicích (joint venture) a účetních jednotkách zvláštního určení.
- financování a finanční činnost – jako například:
  - nejdůležitější dceřiné a přidružené společnosti, konsolidované i nekonsolidované celky,
  - struktura úvěrů a související podmínky, včetně smluv o mimobilančním financování a leasingových smluv,
  - skuteční koncoví vlastníci (místní, zahraniční, podnikatelská reputace a zkušenosti) a spřízněné strany,
  - využití derivátů.
- postupy účetního výkaznictví – jako například:
  - účetní zásady a pravidla specifická pro dané odvětví, včetně významných skupin transakcí, zůstatků účtů a souvisejících údajů zveřejněných v účetní závěrce (například úvěry a investice v případě bank nebo výzkum a vývoj v případě farmaceutických společností),
  - účtování výnosů,
  - účetní pravidla pro použití reálné hodnoty,
  - majetek, závazky a transakce v cizí měně,
  - účtování o neobvyklých nebo složitých transakcích včetně takových, které se týkají kontroverzních nebo nových oblastí (například účtování o odměňování odvozeném od akcií).

A33. Významné změny účetní jednotky oproti předcházejícím obdobím mohou být příčinou vzniku nebo změny rizika významné (materiální) nesprávnosti.

Charakter účetních jednotek zvláštního určení

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

- A34. Účetní jednotka zvláštního určení (v angl. „special-purpose entity“ nebo „special purpose vehicle“) je účetní jednotka, která je obecně založena za jediným přesně vymezeným účelem, jako je nájem nebo sekuritizace finančních aktiv, nebo za účelem provádění výzkumu a vývoje. Může mít podobu kapitálové společnosti, trustu, osobní společnosti nebo subjektu nezapsaného do obchodního rejstříku. Účetní jednotka, jejímž jménem byla jednotka zvláštního určení založena, může na takovou jednotku zvláštního určení často převádět majetek (například v souvislosti se zbavením se transakcí týkajících se finančních aktiv), získat právo užívat majetek jednotky zvláštního určení nebo jí poskytovat služby s tím, že jiné osoby mohou jednotce zvláštního určení poskytovat financování. Jak je uvedeno v ISA 550, v určitých případech může být jednotka zvláštního určení spřízněnou stranou účetní jednotky<sup>12</sup>.
- A35. Rámce účetního výkaznictví často vymezují přesné podmínky, které definují ovládání, nebo okolnosti, za nichž by měla být jednotka zvláštního určení zařazena do konsolidačního celku. Aplikace požadavků těchto rámců často vyžaduje podrobnou znalost důležitých smluv týkajících se jednotky zvláštního určení.

### *Účetní pravidla vybraná a používaná účetní jednotkou (viz odstavec 11(c))*

- A36. Ke znalosti účetních pravidel vybraných a používaných účetní jednotkou patří:
- postupy, které účetní jednotka používá k účtování o významných a neobvyklých transakcích,
  - dopad významných účetních pravidel v kontroverzních nebo nových oblastech, v nichž chybí závazné postupy nebo obecný konsensus,
  - změny účetních pravidel účetní jednotky,
  - standardy účetního výkaznictví a právní předpisy, které jsou pro účetní jednotku nové, a posouzení toho, kdy a jak účetní jednotka tyto požadavky uplatní.

### *Cíle a strategie a související podnikatelská rizika (viz odstavec 11(d))*

- A37. Účetní jednotka provozuje svou činnost v rámci určitého odvětví, regulatorních a dalších vnitřních a vnějších faktorů. S ohledem na tyto faktory vedení účetní jednotky a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky definují cíle, které představují všeobecný plán účetní jednotky. Strategie pak představují konkrétní postupy, pomocí kterých chce vedení účetní jednotky daných cílů dosáhnout. Cíle a strategie účetní jednotky se s postupem času mohou měnit.
- A38. Podnikatelské riziko je širší pojem než riziko významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky, které je jeho součástí. Příčinou vzniku podnikatelských rizik mohou být především změny nebo složitost, ačkoli jednou z příčin může být rovněž nerozeznání potřeby změny. Podnikatelské riziko může vyplynout například z:
- možného neúspěchu při vývoji nových výrobků nebo služeb,
  - situace na trhu, který, i když je dobře rozvinutý, není schopen podporovat daný

<sup>12</sup> ISA 550, odstavec A7.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

výrobek nebo službu, nebo

- vad výrobku nebo služby, které mohou vést ke vzniku závazků a rizika ztráty dobré pověsti.
- A39. Znalost podnikatelských rizik, která účetní jednotce hrozí, zvyšuje pravděpodobnost identifikace rizika významné (materiální) nesprávnosti, protože většina těchto rizik má v konečném důsledku finanční dopad, a tudíž ovlivní účetní závěrku. Auditor však není povinen identifikovat nebo vyhodnotit všechna podnikatelská rizika, neboť ne všechna jsou zdrojem rizika významné (materiální) nesprávnosti.
- A40. K příkladům záležitostí, které může auditor zvážit při seznamování se s cíli účetní jednotky, jejími strategiemi a souvisejícími podnikatelskými riziky, která mohou být zdrojem rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky, patří:
- vývoj příslušného odvětví (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například v tom, že účetní jednotka nebude mít k dispozici pracovníky nebo schopnosti pro to, aby se vyrovnala se změnami daného odvětví),
  - nové výrobky a služby (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například ve větší odpovědnosti spojené s výrobky),
  - rozvoj podniku (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například v tom, že poptávka nebyla přesně odhadnuta),
  - nové požadavky v oblasti účetnictví (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například v neúplné nebo nesprávné implementaci nebo zvýšení nákladů),
  - požadavky právních předpisů (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například ve zvýšených právních nárocích na účetní jednotku),
  - současné a pravděpodobné budoucí požadavky na financování (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například ve ztrátě financování z důvodu neschopnosti účetní jednotky splnit podmínky stanovené věřitelem),
  - použití IT (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například v tom, že systémy a procesy nejsou kompatibilní),
  - dopad implementace určité strategie, především takový, který povede k novým požadavkům v oblasti účetnictví (potenciální související podnikatelské riziko může spočívat například v neúplné nebo nesprávné implementaci).
- A41. Podnikatelské riziko může mít okamžitý dopad na riziko významné (materiální) nesprávnosti u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů na úrovni tvrzení nebo na úrovni účetní závěrky. Například podnikatelské riziko plynoucí ze zmenšení zákaznické základny může zvýšit riziko významné (materiální) nesprávnosti spojené s oceněním pohledávek. Stejně riziko, zvláště v kombinaci s poklesem hospodářství, může však mít rovněž dlouhodobé důsledky, které auditor posoudí při hodnocení platnosti předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. Auditor proto posuzuje to, zda podnikatelské riziko může vést k významné (materiální) nesprávnosti, vždy s ohledem na podmínky dané účetní jednotky. Příloha 2 obsahuje příklady některých podmínek a událostí, které mohou vést k riziku významné (materiální) nesprávnosti.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

A42. Vedení účetní jednotky obvykle identifikuje podnikatelská rizika a určuje způsob jejich řešení. Tento proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou je součástí vnitřního kontrolního systému a je podrobněji popsán v odstavci 15 a v odstavcích A87–A88.

*Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru*

A43. Pokud jde o audit účetních jednotek ve veřejném sektoru, „cíle vedení“ mohou být ovlivněny veřejným zájmem a jejich součástí mohou být cíle, které vyplývají z právních nebo jiných předpisů.

*Měření a posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky (viz odstavec 11(e))*

A44. Vedení účetní jednotky a další osoby provádějí měření a posuzování skutečností, které považují za důležité. Měření výkonnosti, ať už externí nebo interní, vytváří tlak na účetní jednotku, který na druhou stranu může motivovat vedení účetní jednotky k přijetí opatření, která povedou k vyšší výkonnosti anebo ke zkrácení účetní závěrky. Znalost měření výkonnosti účetní jednotky pomůže auditorovi posoudit, zda tlak na dosažení výkonnostních cílů vyústil v opatření vedoucí ke zvýšení rizika významné (materiální) nesprávnosti, včetně nesprávnosti v důsledku podvodu; viz též další požadavky v případě rizika podvodu a další postupy v ISA 240.

A45. Měření a posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky je třeba odlišit od monitorování kontrol (které jsou součástí vnitřního kontrolního systému a jsou podrobněji popsány v odstavcích A106–A117), ačkoli jejich účel se může místy překrývat:

- cílem měření a posuzování výkonnosti je zjistit, zda účetní jednotka svou činností plní cíle stanovené vedením účetní jednotky (nebo třetími stranami),
- monitorování kontrol se zabývá účinností fungování vnitřního kontrolního systému.

V některých případech však výkonnostní ukazatele poskytují rovněž informace, které umožní vedení účetní jednotky identifikovat nedostatky vnitřního kontrolního systému.

A46. Mezi interně generované informace, které vedení účetní jednotky používá k měření a posuzování finanční výkonnosti, a které může auditor posoudit, patří mimo jiné:

- klíčové výkonnostní ukazatele (finanční i nefinanční) a poměrové ukazatele, trendy a provozní statistiky,
- srovnávací analýza finančních výkonnosti za jednotlivá období,
- rozpočty, prognózy, analýza odchylek, informace týkající se segmentů, zprávy o výkonu divizí, oddělení nebo jiných organizačních úrovní,
- opatření ke zvýšení výkonnosti zaměstnanců, pravidla pro stanovování odměn,
- srovnání výkonnosti účetní jednotky s výkonností konkurentů.

A47. Finanční výkonnost účetní jednotky může být měřena a posuzována rovněž externími stranami. Užitečné informace o účetní jednotce a jejím prostředí získá auditor z externích zdrojů, například ze zpráv analytiků anebo ratingových agentur. Tyto zprávy je často možné získat od auditované účetní jednotky.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

A48. Interní hodnocení může přinést neočekávané výsledky nebo naznačit trendy, na které musí vedení účetní jednotky reagovat s cílem určit jejich příčiny a stanovit nápravu (v některých případech se jedná o včasné odhalení a nápravu nesprávnosti). Hodnocení výkonnosti může auditorovi též naznačit možnost výskytu rizika nesprávnosti souvisejících informací v účetní závěrce. Výkonnostní ukazatele mohou například ukázat, že účetní jednotka vykazuje neobvykle rychlý růst ziskovosti v porovnání s jinými jednotkami ve stejném odvětví. Tyto informace, zvláště v kombinaci s jinými faktory, jako jsou například odměny nebo motivační platby závislé na výkonnosti, mohou naznačovat riziko, že vedení účetní jednotky při sestavení účetní závěrky nebylo nestranné.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A49. Menší účetní jednotky obvykle nemají formální procesy měření a posuzování výkonnosti. Dotazováním u vedení účetní jednotky lze zjistit, že se vedení při hodnocení finanční výkonnosti a přijímání následných opatření spoléhá na určité klíčové ukazatele. Pokud z dotazování vyplyne, že v účetní jednotce neprobíhá měření nebo posuzování výkonnosti, může existovat zvýšené riziko nesprávnosti, která nebude odhalena a opravena.

**Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky** (viz odstavec 12)

A50. Na základě své znalosti vnitřního kontrolního systému může auditor identifikovat druhy potenciálních nesprávností a faktory, které ovlivňují riziko významné (materiální) nesprávnosti, a navrhnout povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů.

A51. Níže uvedeny text pojednávající o vnitřním kontrolním systému je rozdělen do následujících čtyř částí:

- obecný charakter a charakteristiky vnitřního kontrolního systému,
- kontroly, které jsou relevantní pro audit,
- charakter a rozsah znalosti relevantních kontrol,
- složky vnitřního kontrolního systému.

*Obecný charakter a charakteristiky vnitřního kontrolního systému*

Smysl vnitřního kontrolního systému

A52. Vnitřní kontrolní systém je navržen, zaveden a vykonáván proto, aby řešil identifikovaná podnikatelská rizika, která ohrožují dosažení některého z cílů účetní jednotky, které se týkají:

- spolehlivosti účetního výkaznictví účetní jednotky,
- účinnosti a úspornosti jejích činností a
- dodržování příslušných právních předpisů.

Způsob, jakým je vnitřní kontrolní systém navržen, zaveden a vykonáván, se liší podle velikosti a složitosti účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A53. Menší účetní jednotky mohou k dosažení svých cílů používat méně komplikované prostředky a jednodušší procesy a postupy.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

### Omezení vnitřního kontrolního systému

- A54. Vnitřní kontrolní systém, i když je účinný, může poskytnout účetní jednotce pouze přiměřenou jistotu, že jsou plněny cíle v oblasti účetního výkaznictví. Pravděpodobnost dosažení cílů je ovlivněna přirozenými omezeními vnitřního kontrolního systému, k nimž patří fakt, že lidský úsudek při rozhodování může být mylný a že může dojít k poruchám vnitřního kontrolního systému z důvodu lidského selhání, například v oblasti návrhu nebo změny určité kontroly. Stejně tak kontrola nefunguje účinně, například tam, kde informace generované pro účely vnitřního kontrolního systému (například hlášení výjimky) nejsou účinně využity, protože osoby odpovědné za posouzení těchto informací plně nechápou jejich účel nebo nepodniknou příslušné kroky.
- A55. Kromě výše uvedeného lze kontroly obejít tajnou dohodou dvou nebo více osob nebo tím, že je vedení účetní jednotky nevhodným způsobem potlačí. Vedení účetní jednotky může například uzavřít postranní dohody se zákazníky, které mění podmínky standardních prodejních smluv účetní jednotky, což může vést k nesprávnému účtování výnosů. Dokonce i kontroly provedených editací v softwarovém programu, jejichž úkolem je identifikovat a ohlásit transakce převyšující určitý úvěrový limit, lze obejít nebo potlačit.
- A56. Navíc při navrhování a zavedení kontrol závisí povaha a rozsah kontrol, které se vedení účetní jednotky rozhodne zavést a povaha a rozsah rizik, která se rozhodne nést, na úsudku vedení účetní jednotky.

### Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A57. Menší účetní jednotky mají často menší počet zaměstnanců, což omezuje možnost rozdělit pravomoc mezi různé osoby. U malých účetních jednotek řízených vlastníkem však může tento vlastník, který společnost zároveň řídí, vykonávat účinnější dohled než u velkého podniku. Tento dohled může do jisté míry kompenzovat omezené možnosti rozdělení pravomocí.
- A58. Na druhé straně může vlastník, který účetní jednotku zároveň řídí, kontroly snadněji potlačit, neboť systém vnitřního kontrolního systému je méně propracovaný. Tuto skutečnost auditor vezme v úvahu při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu.

### Rozdělení vnitřního kontrolního systému na složky

- A59. Rozdělení vnitřního kontrolního systému na následujících pět složek pro účely mezinárodních auditorských standardů představuje užitečný přístup, pomocí kterého auditor posoudí, jaký vliv mohou mít různé aspekty vnitřního kontrolního systému účetní jednotky na audit:
- kontrolní prostředí,
  - proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou,
  - informační systém, včetně odpovídajících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a komunikace,
  - kontrolní činnosti a
  - monitorování kontrol.

Rozdělení nemusí odrážet to, jakým způsobem účetní jednotka navrhuje, zavádí a

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

realizuje vnitřní kontrolní systém nebo jakým způsobem klasifikuje jeho konkrétní složky. Z toho důvodu auditor smí používat k popisu různých aspektů vnitřního kontrolního systému a jejich vlivu na audit jinou terminologii nebo rámec, než používá tento standard, za podmínky, že se bude zabývat všemi složkami popsanými v tomto standardu.

A60. Informace o použití pěti složek vnitřního kontrolního systému ve vztahu k auditu účetní závěrky jsou obsahem odstavců A76–A117. Další vysvětlení ke složkám vnitřního kontrolního systému obsahuje příloha č. 1.

Charakter manuálních a automatizovaných prvků vnitřního kontrolního systému, které jsou relevantní pro vyhodnocení rizik auditorem

A61. Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky bude pravděpodobně obsahovat jak manuální, tak automatizované prvky a jejich charakter bude relevantní pro vyhodnocení rizik auditorem a pro další auditorské postupy, které z něho budou vycházet.

A62. Použití manuálních a automatizovaných prvků vnitřního kontrolního systému má rovněž vliv na způsob, jakým jsou iniciovány, zaznamenávány, zpracovávány a vykazovány transakce:

- ke kontrolám manuálního systému patří takové postupy jako schvalování a posuzování transakcí, sesouhlasení a následné řešení sesouhlasovaných položek. V jiném případě může účetní jednotka použít automatizované postupy k iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí; doklady v papírové formě jsou pak nahrazeny záznamy v elektronické podobě,
- kontroly v systémech IT představují kombinaci automatizovaných kontrol (například kontroly, které jsou nedílnou součástí počítačových programů) a manuálních kontrol. Manuální kontroly mohou být navíc nezávislé na IT, mohou využívat informace generované IT nebo mohou být omezeny na monitorování skutečného fungování IT a automatizovaných kontrol a na řešení výjimek. Pokud se k iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykázání transakce nebo jiných finančních dat, která budou obsahem účetní závěrky, používá IT, mohou příslušné systémy a programy obsahovat kontroly týkající se odpovídajících tvrzení ohledně významných (materiálních) účtů nebo mohou být kritické pro účinné fungování manuálních kontrol závislých na IT.

Poměr manuálních a automatizovaných kontrol účetní jednotky se liší podle toho, v jaké míře a jak složité informační technologie tato jednotka využívá.

A63. IT obecně napomáhá k lepšímu vnitřnímu kontrolnímu systému, neboť účetní jednotce umožňuje následující:

- konzistentní používání předem definovaných podnikových pravidel a provádění složitých výpočtů při zpracování velkého objemu transakcí a dat,
- podporu toho, aby informace byly dostupné, správné a včas k dispozici,
- možnost doplňující analýzy informací,
- podporu možnosti monitorovat výkonnost účetní jednotky, její zásady a postupy,
- snížení rizika obcházení kontrol a

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

- posílení schopnosti dosáhnout účinného rozdělení pravomocí na základě implementace bezpečnostních kontrol uvnitř aplikací, databází a operačních systémů.
- A64. IT rovněž představuje konkrétní rizika vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, jako například:
- spoléhání se na systémy nebo programy, které nesprávně zpracovávají data, zpracovávají nesprávná data nebo obojí,
  - neoprávněný přístup k datům může vést k poškození nebo zničení dat nebo k nesprávným změnám dat, mimo jiné k zaznamenání neschválených nebo neexistujících transakcí nebo k nesprávnému zaznamenání transakcí. Riziko plyne zvláště z používání stejné databáze několika uživateli,
  - možnost, že pracovníci IT získají širší přístupová práva, než jaká potřebují k plnění svých povinností, čímž poruší princip rozdělení pravomocí,
  - neoprávněné změny dat v hlavních (matričních) souborech,
  - neoprávněné změny v systémech nebo programech,
  - neprovedení nutných změn systémů nebo programů,
  - nevhodné manuální zásahy,
  - potenciální ztráta dat nebo znemožnění přístupu k potřebným datům.
- A65. Manuální složky vnitřního kontrolního systému mohou být vhodnější, pokud je nutné použít úsudek nebo vlastní názor, jak je tomu například v následujících případech:
- velké, neobvyklé nebo jednorázové transakce,
  - případy, kdy je obtížné určit, předpokládat nebo předvídat chyby,
  - v případě změny podmínek, kdy je potřeba zavést kontrolu nad rámcem stávající automatizované kontroly,
  - při monitorování účinnosti automatizovaných kontrol.
- A66. Manuální složky vnitřního kontrolního systému mohou být méně spolehlivé než automatizované, neboť je lze snadněji obejít, ignorovat nebo potlačit, a jsou také náchylnější k jednoduchým chybám. Konzistentní uplatnění manuálních kontrolních prvků tedy není možné předpokládat. Manuální kontrolní prvky jsou proto méně vhodné v následujících případech:
- velký objem transakcí nebo opakované transakce nebo situace, kdy lze pomocí automatizovaných kontrolních parametrů odvrátit nebo odhalit a napravit chyby, které bylo možné předpokládat,
  - kontrolní činnost, kdy konkrétní způsoby provádění kontroly lze adekvátně navrhnout a zautomatizovat.
- A67. Rozsah a povaha rizik v rámci vnitřního kontrolního systému se liší v závislosti na charakteru a charakteristikách informačního systému účetní jednotky. Účetní jednotka reaguje na rizika plynoucí z používání IT nebo manuálních prvků vnitřního kontrolního systému zavedením účinných kontrol podle charakteristik



## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

informačního systému účetní jednotky.

### *Kontroly, které jsou relevantní pro audit*

- A68. Existuje přímý vztah mezi cíli účetní jednotky a kontrolami, které tato jednotka používá, aby si s přiměřenou jistotou ověřila dosažení daných cílů. Cíle účetní jednotky a tudíž i kontroly mají vztah k účetnímu výkaznictví, činnosti a dodržování předpisů; ne všechny tyto cíle a kontroly jsou však relevantní pro vyhodnocení rizik auditorem.
- A69. Při posuzování toho, zda je určitá kontrola, sama o sobě nebo v kombinaci s jinými, relevantní pro audit, zváží auditor takové faktory jako například:
- významnost (materialitu),
  - významnost příslušného rizika,
  - velikost účetní jednotky,
  - charakter činnosti účetní jednotky, včetně její organizační a vlastnické struktury,
  - různorodost a složitost činnosti účetní jednotky,
  - příslušné požadavky právních předpisů,
  - okolnosti a příslušnou složku vnitřního kontrolního systému,
  - charakter a složitost systémů, které tvoří součást vnitřního kontrolního systému účetní jednotky, včetně využití servisních organizací,
  - zda a jak konkrétní kontrola, sama o sobě nebo v kombinaci s jinými, může předejít významné (materiální) nesprávnosti nebo ji odhalit a napravit.
- A70. Kontroly úplnosti a správnosti informací generovaných účetní jednotkou mohou být relevantní pro audit, pokud chce auditor tyto informace využít při navržení a provedení dalších postupů. Kontroly, které souvisejí s provozními cíli a s cíli v oblasti dodržování předpisů, mohou být rovněž relevantní pro audit, pokud se týkají dat, která auditor hodnotí nebo používá při uplatnění auditorových postupů.
- A71. Součástí vnitřního kontrolního systému v oblasti zabránění neoprávněnému nákupu, použití nebo vyřazení aktiv, mohou být kontroly, které se týkají cílů v oblasti účetního výkaznictví a činnosti účetní jednotky. Auditor se při posouzení těchto kontrol obvykle omezí pouze na ty, které se týkají spolehlivosti účetního výkaznictví.
- A72. Účetní jednotka má obvykle kontroly, které se týkají cílů, které nesouvisejí s auditem, a proto není třeba je brát v úvahu. Účetní jednotka se například spoléhá na propracovaný systém automatizovaných kontrol, které zajišťují účinný a úsporný provoz (například systém automatizované kontroly letového řádu leteckých společností), ale tyto kontroly obvykle nejsou pro audit relevantní. Navíc, i když se vnitřní kontrolní systém týká celé účetní jednotky nebo některé provozní části nebo podnikového procesu účetní jednotky, pro audit nemusí být relevantní znalost vnitřního kontrolního systému ve vztahu ke všem provozním částem a podnikovým procesům účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

A73. Auditor ve veřejném sektoru má často v oblasti vnitřního kontrolního systému další povinnosti, například podat zprávu o dodržování určitých pracovních pravidel. Auditor ve veřejném sektoru může mít rovněž povinnost podat zprávu o dodržování právních a jiných předpisů. V důsledku toho může být ověření vnitřního kontrolního systému rozsáhlejší a podrobnější.

*Povaha a rozsah znalosti relevantních kontrol (viz odstavec 13)*

A74. Součástí hodnocení návrhu určité kontroly je posouzení toho, zda je tato kontrola sama o sobě nebo v kombinaci s jinými kontrolami schopna účinně odvrátit, popřípadě odhalit a napravit, významnou (materiální) nesprávnost. Implementace kontroly znamená, že daná kontrola existuje a že ji účetní jednotka používá. Nemá smysl hodnotit implementaci kontroly, která není účinná, proto auditor nejprve posoudí návrh kontroly. Nevhodně navržená kontrola může představovat významný nedostatek vnitřního kontrolního systému.

A75. Postupy vyhodnocení rizik za účelem získání důkazních informací o návrhu a implementaci relevantních kontrol mohou zahrnovat následující postupy:

- dotazování u pracovníků účetní jednotky,
- pozorování aplikace konkrétních kontrol,
- inspekci dokladů a zpráv,
- sledování průběhu transakcí týkajících se účetního výkaznictví informačním systémem.

K tomuto účelu nestačí pouhé dotazování.

A76. Pokud neexistuje určitý automatizovaný proces, který zajišťuje konzistentní provádění určitých kontrol účetní jednotkou, jejich znalost sama o sobě nemůže nahradit testy provozní účinnosti kontrol. Například získané důkazní informace o implementaci manuální kontroly v určitém okamžiku nejsou zdrojem důkazních informací o provozní účinnosti této kontroly v jiném okamžiku během auditovaného období. Vzhledem k přirozené konzistentnosti IT (viz odstavec A62) však mohou auditorské postupy, jejichž cílem bylo zjistit, zda byla určitá automatizovaná kontrola implementována, sloužit i jako test provozní účinnosti dané kontroly, v závislosti na auditorově vyhodnocení a testování kontrol například v oblasti změn počítačových programů. Podrobný popis testů provozní účinnosti kontrol obsahuje ISA 330<sup>13</sup>.

*Složky vnitřního kontrolního systému – kontrolní prostředí (viz odstavec 14)*

A77. Součástí kontrolního prostředí je správa a řízení a přístup vedení účetní jednotky a osob pověřených správou a řízením k vnitřnímu kontrolnímu systému účetní jednotky a k jeho důležitosti, jejich povědomí o něm a příslušné kroky. Kontrolní prostředí udává tón organizace a ovlivňuje kontrolní povědomí jejích pracovníků.

A78. Ke složkám kontrolního prostředí, které mohou být relevantní pro znalost kontrolního prostředí, patří:

- (a) *prosazování integrity a morálních hodnot* – jedná se o nezbytné složky, které ovlivňují účinnost návrhu, správy a monitorování kontrol.

<sup>13</sup> ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

- (b) *dodržování nezbytné kvalifikace* – způsob, jakým vedení účetní jednotky posuzuje úroveň kvalifikace nezbytnou pro splnění konkrétních úkolů a jak se tato úroveň promítá do požadovaných znalostí a dovedností.
- (c) *zainteresovanost osob pověřených správou a řízením účetní jednotky* – vlastnosti osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, například:
  - a. nezávislost těchto osob na vedení účetní jednotky,
  - b. jejich zkušenosti a postavení,
  - c. to, v jakém rozsahu se zabývají činnostmi účetní jednotky a jejím rozbořem a jaký druh informací dostávají,
  - d. vhodnost jejich kroků, mimo jiné to, do jaké míry řeší složité otázky s vedením účetní jednotky, a jejich vzájemná interakce s interními a externími auditory.
- (d) *filozofie a styl činnosti vedení účetní jednotky* – vlastnosti vedení, například:
  - e. přístup vedení účetní jednotky k podnikatelským rizikům a jejich řízení,
  - f. přístup a opatření, která se týkají účetního výkaznictví,
  - g. přístup ke zpracování informací, k činnostem v oblasti účetnictví a pracovníkům účtárny.
- (e) *organizační struktura* - rámec, v němž jsou plánovány, prováděny, kontrolovány a ověřovány činnosti účetní jednotky směřující k dosažení jejích cílů.
- (f) *přidělování pravomoci a odpovědnosti* – způsob, jakým je přidělována pravomoc a odpovědnost v oblasti provozní činnosti a jakým jsou nastaveny vztahy nadřízenosti a podřízenosti a hierarchie schvalovacích pravomocí.
- (g) *zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů* – zásady a postupy například v oblasti najímání, orientace, školení, hodnocení, odborného vedení, kariérního postupu, odměňování a postihů.

Důkazní informace ohledně složek kontrolního prostředí

- A79. Auditor obvykle získá důkazní informace relevantní pro audit kombinací dotazování a dalších postupů vyhodnocení rizik, například podpůrným dotazováním na základě pozorování nebo inspekci dokladů. Například dotazováním u vedení účetní jednotky a zaměstnanců může auditor zjistit, jakým způsobem vedení účetní jednotky předává zaměstnancům informace o svém přístupu k podnikatelské činnosti a k etickému chování. Auditor pak posoudí, zda byly implementovány relevantní kontroly, například podle toho, zda vedení účetní jednotky vytvořilo formální pravidla chování v písemné podobě a zda svým jednáním tato pravidla podporuje.
- A80. Auditor může rovněž zohlednit, jakým způsobem vedení reagovalo na zjištění a doporučení interního auditu týkající se identifikovaných nedostatků ve vnitřních kontrolách relevantních pro audit, včetně toho, zda a jakým způsobem byla provedena příslušná nápravná opatření a zda již byla interním auditem vyhodnocena.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

Dopad kontrolního prostředí na vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti

A81. Některé složky kontrolního prostředí účetní jednotky mají rozsáhlý dopad na vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. Na kontrolní povědomí účetní jednotky mají například značný vliv osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, protože k jejich úkolům patří vyvažovat tlak vyvíjený na vedení účetní jednotky v oblasti účetního výkaznictví, který vyplývá z nároků trhu nebo ze systému odměňování. Na účinnost návrhu kontrolního prostředí s ohledem na vztah k osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky mají tudíž vliv takové skutečnosti jako:

- nezávislost těchto osob na vedení účetní jednotky a jejich schopnost zhodnotit kroky podniknuté vedením,
- to, zda jsou obeznámeny s podnikatelskými transakcemi účetní jednotky,
- to, do jaké míry hodnotí, zda byla účetní závěrka sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda byly v účetní závěrce uvedeny dostatečné údaje.

A82. Aktivní a nezávislé představenstvo může ovlivnit filozofii a styl činnosti managementu. Jiné složky kontrolního prostředí však nemusí mít tak výrazný dopad. Například pravidla a postupy v oblasti lidských zdrojů, jejichž cílem je najímání kvalifikovaných pracovníků pro oblast financí, účetnictví a IT, které mohou snížit riziko výskytu chyb při zpracování účetních informací, nemusí mít vliv na omezení silného sklonu vrcholového vedení k nadhodnocování příjmů.

A83. Existence vyhovujícího kontrolního prostředí může být pozitivním faktorem při hodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti auditorem. Avšak i když může pomoci snížit riziko podvodu, nemusí ve všech případech podvodu zabránit. A naopak, nedostatky kontrolního prostředí mohou ohrozit účinnost kontrol, především ve vztahu k podvodu. Například pokud vedení účetní jednotky nevěnuje dostatečné zdroje na řešení rizik v oblasti bezpečnosti IT, může tím negativně ovlivnit vnitřní kontrolní systém, neboť to může umožnit podvodné změny počítačových programů a dat nebo zpracování neoprávněných transakcí. Jak uvádí ISA 330, kontrolní prostředí ovlivňuje též povahu, načasování a rozsah dodatečných auditorských postupů.<sup>14</sup>

A84. Kontrolní prostředí samo o sobě neodvrátí ani neodhalí a nenapraví významnou (materiální) nesprávnost. Může však ovlivnit auditora v hodnocení účinnosti jiných kontrol (například monitorování kontrol nebo provozování specifických kontrolních činností), a tím i při jeho vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A85. Kontrolní prostředí malých účetních jednotek se bude pravděpodobně lišit od kontrolního prostředí velkých účetních jednotek. U malých účetních jednotek, u kterých není více vlastníků, například nemusí být mezi osobami pověřenými správou a řízením nezávislý nebo externí člen a roli řízení může plnit přímo vlastník. Povaha kontrolního prostředí může mít vliv na důležitost ostatních kontrol, popřípadě na jejich nepřítomnost. Například aktivní účast vlastníka, který zároveň podnik řídí, může snížit některá rizika plynoucí z nedostatečného rozdělení

<sup>14</sup> ISA 330, odstavce A2–A3.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

odpovědnosti; na druhé straně může zvýšit rizika jiná, například riziko potlačení určitých kontrol.

- A86. U malé účetní jednotky navíc nemusejí být k dispozici důkazní informace týkající se složek kontrolního prostředí v písemné podobě, zvláště když komunikace mezi vedením účetní jednotky a ostatními zaměstnanci probíhá účinně, ale neformálně. Malé účetní jednotky například nemusejí mít písemná pravidla chování; namísto toho vytvářejí kulturu, která klade důraz na integritu a etické chování, na základě ústního předávání informací a osobního příkladu vedení účetní jednotky.
- A87. Přístup, názory a činnosti vedení účetní jednotky nebo vlastníka, který podnik zároveň řídí, jsou proto pro auditora a jeho znalost kontrolního prostředí malé účetní jednotky zvlášť důležité.

*Složky vnitřního kontrolního systému – proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou (viz odstavec 15)*

- A88. Na základě procesu vyhodnocení rizik účetní jednotkou určí vedení účetní jednotky, jakým způsobem bude tato rizika řídit. Pokud je tento proces vhodný v rámci daných podmínek, tzn. s ohledem na povahu, velikost a složitost dané účetní jednotky, pomůže auditorovi při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti. Auditor použije svůj odborný úsudek při posouzení, zda proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou je vhodný v rámci daných podmínek.

*Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky (viz odstavec 17)*

- A89. Malá účetní jednotka pravděpodobně nebude mít zavedený proces vyhodnocení rizik. V takovém případě je pravděpodobné, že vedení účetní jednotky identifikuje rizika prostřednictvím své přímé osobní účasti na činnosti podniku. Bez ohledu na okolnosti však bude nutné na základě dotazování zjistit identifikovaná rizika a způsob, jakým jsou ošetřena.

*Složky vnitřního kontrolního systému – Informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a předávání informací*

*Informační systém, včetně souvisejících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví (viz odstavec 18)*

- A90. Informační systém, který se týká cílů účetního výkaznictví, jehož součástí je i účetní systém, se skládá z postupů a záznamů, které slouží k následujícím účelům:
- iniciace, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí účetní jednotky (a také událostí a podmínek) a sledování příslušných aktiv, závazků a vlastního kapitálu,
  - náprava nesprávného zpracování transakcí, například automatické vytváření souborů nevyřešených položek, a postupy sloužící k včasnému objasnění a vyřešení těchto položek,
  - zpracování a zaznamenání potlačení úkonů prováděných systémem nebo obcházení kontrol,
  - přenos informací ze systému zpracování transakcí do hlavní knihy,
  - zachycení informací relevantních pro účetní výkaznictví, které se týkají

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

vykazování událostí a podmínek jiných než transakce, například odpisů aktiv nebo změn návratnosti pohledávek, a

- získání, zaznamenání, zpracování a shrnutí údajů, jejichž zveřejnění vyžaduje příslušný účetní rámec, a jejich vykazování v účetní závěrce.

A91. Účetní závěrka může obsahovat informace pocházející z jiných zdrojů než z hlavní knihy a z knih analytické evidence. Může se jednat například o následující informace:

- informace v účetní závěrce získané z leasingových smluv, například opce na prodloužení smlouvy nebo budoucí leasingové platby,
- informace v účetní závěrce vygenerované systémem účetní jednotky pro řízení rizik,
- informace v účetní závěrce týkající se oceňování reálnou hodnotou, které byly zpracovány experty vedení,
- informace v účetní závěrce převzaté z modelů nebo z jiných kalkulací používaných pro odhady vykázané v účetních výkazech nebo zveřejněné v účetní závěrce, mimo jiné informace týkající se podkladových dat a předpokladů použitých v těchto modelech, například:
  - interně vyvinuté předpoklady, které mohou mít vliv na dobu životnosti aktiva,
  - údaje, jako jsou úrokové sazby, ovlivňované faktory, které jsou mimo kontrolu účetní jednotky,
- informace v účetní závěrce o analýzách citlivosti zpracovaných na základě finančních modelů dokládajících, že vedení zohlednilo alternativní předpoklady,
- informace vykázané v účetních výkazech nebo zveřejněné v účetní závěrce, které byly převzaty z daňových přiznání a z daňové evidence účetní jednotky,
- informace v účetní závěrce převzaté z analýz dokládajících, že vedení vyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, například případné informace týkající se událostí nebo podmínek, u nichž bylo zjištěno, že by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat.<sup>15</sup>

A92. Seznámení s informačním systémem týkajícím se účetního výkaznictví v souladu s odstavcem 18 (včetně seznámení s relevantními aspekty tohoto systému týkajícími se informací uvedených v účetní závěrce, jež byly získány z hlavní knihy a z knih analytické evidence nebo z jiných zdrojů) je záležitostí odborného úsudku auditora. Například některé částky nebo informace zveřejněné v účetní závěrce účetní jednotky (např. o kreditním riziku, riziku likvidity a tržním riziku) mohou vycházet z informací v systému pro řízení rizik. Nicméně auditor nemá povinnost seznámit se se všemi aspekty systému řízení rizik a při určování rozsahu, v jakém se s informačním systémem seznámí, používá odborný úsudek.

<sup>15</sup> Viz odstavce 19–20 ISA 570 (revidované znění).

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

### Účetní zápisy

- A93. Informační systém účetní jednotky obvykle využívá standardní opakovaně prováděné účetní zápisy k zaznamenání transakcí. Příkladem je zaznamenání prodeje, nákupu nebo hotovostních plateb v hlavní knize nebo zaznamenání vedením účetní jednotky pravidelně vypracovávaných účetních odhadů, například změn odhadu nedobytných pohledávek.
- A94. Proces účetního výkaznictví účetní jednotky rovněž zahrnuje nestandardní účetní zápisy používané k zaznamenání neopakujících se a neobvyklých transakcí nebo úprav. K takovým zápisům patří konsolidační úpravy a zápisy v případě podnikových kombinací nebo prodeje podniků nebo jednorázové odhady, například při ztrátě ze snížení hodnoty majetku. U manuálních systémů, v nichž hlavní kniha existuje v papírové podobě, lze nestandardní účetní zápisy identifikovat na základě inspekce hlavních knih, deníků a podpůrné dokumentace. Pokud se pro vedení hlavní knihy a sestavení účetní závěrky používají automatizované postupy, příslušné zápisy budou existovat pouze v elektronické podobě a bude je možné snadněji identifikovat pomocí auditorských technik s využitím počítače.

### Související podnikové procesy

- A95. Podnikové procesy účetní jednotky jsou činnosti, jejichž cílem je:
- vyvinout, nakoupit, vyrobit, prodat a distribuovat výrobky a služby účetní jednotky,
  - zajistit dodržování právních předpisů a
  - zaznamenat informace, včetně takových, které se týkají účetnictví a účetního výkaznictví.

Výsledkem podnikových procesů jsou transakce, které zaznamená, zpracuje a vykáže informační systém. Znalost podnikových procesů účetní jednotky včetně způsobu vzniku transakcí pomůže auditorovi seznámit se s informačním systémem účetní jednotky, který se týká účetního výkaznictví, způsobem, který je vhodný v rámci daných podmínek.

### Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A96. Informační systém a odpovídající podnikové procesy, které se týkají účetního výkaznictví, včetně relevantních aspektů tohoto systému týkajících se informací uvedených v účetní závěrce, jež byly získány z hlavní knihy a z knih analytické evidence nebo z jiných zdrojů, bude v malých účetních jednotkách pravděpodobně méně formální než u velkých účetních jednotek, ale jeho role je stejně důležitá. Malé účetní jednotky, jejichž vedení se aktivně účastní činnosti účetní jednotky, obvykle nepotřebují rozsáhlé popisy účetních zásad, složité účetní záznamy nebo písemné směrnice. Při auditu menší účetní jednotky může být proto seznámení s informačním systémem týkajícím se účetního výkaznictví snadnější a tato práce bude vycházet spíše z dotazování než z posuzování dokumentace. Stále však zůstává důležitá potřeba seznámit se s těmito skutečnostmi.

### Předávání informací (viz odstavec 19)

- A97. Součástí předávání informací účetní jednotkou o rolích, odpovědnostech a významných záležitostech v oblasti účetního výkaznictví je umožnění pochopení

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

jednotlivých rolí a odpovědností, které se týkají vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví. Do této oblasti patří to, do jaké míry pracovníci chápou, jak jejich činnost v informačním systému používaném pro potřeby účetního výkaznictví souvisí s prací ostatních kolegů, a způsob hlášení výjimek příslušným nadřízeným v rámci účetní jednotky. Předávání informací může mít podobu účetních směrnic či jiných vnitropodnikových postupů. Otevřené komunikační kanály pomáhají zajistit včasné hlášení a řešení výjimek.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A98. U malých účetních jednotek bude komunikace méně formální a snadnější než u velkých účetních jednotek díky nižšímu počtu různých úrovní odpovědnosti a větší viditelnosti a dosažitelnosti vedení účetní jednotky.

*Složky vnitřního kontrolního systému – Kontrolní činnosti relevantní pro audit (viz odstavec 20)*

A99. Kontrolní činnosti představují pravidla a postupy, které pomáhají zajistit plnění pokynů vedení účetní jednotky. Kontrolní činnost, ať už vycházejí z manuálních nebo IT systémů, mají různé cíle a používají se na různých organizačních a funkčních úrovních. Mezi konkrétní kontrolní činnosti patří například činnosti, které se týkají následujících oblastí:

- schvalování,
- posuzování výkonnosti,
- zpracování informací,
- fyzické inventury,
- oddělení pravomocí.

A100. Pro audit jsou relevantní ty kontrolní činnosti:

- které se auditu týkají povinně z toho důvodu, že se týkají významných rizik nebo rizik, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace v souladu s požadavky odstavců 29 a 30, nebo
- které auditor považuje za relevantní na základě svého úsudku.

A101. Úsudek auditora o tom, zda je určitá kontrolní činnost relevantní pro audit, je ovlivněn rizikem, které auditor identifikoval a které může vést ke vzniku významné (materiální) nesprávnosti, a tím, zda se auditor domnívá, že za účelem stanovení rozsahu testů věcné správnosti bude pravděpodobně potřeba otestovat provozní účinnost dané kontroly.

A102. Auditor se soustředí na identifikaci a pochopení kontrolních činností, které řeší oblasti, u nichž je podle názoru auditora větší pravděpodobnost významné (materiální) nesprávnosti. Pokud má více kontrolních činností shodný cíl, není nutné seznámit se se všemi kontrolními činnostmi, které se týkají daného cíle.

A103. Kontrolní činnosti relevantní z hlediska auditu mohou zahrnovat kontroly, které vedení zavedlo – nad rámec kontrol pokrývajících rizika související se zůstatky účtů a s transakcemi – pro účely pokrytí rizik významné (materiální) nesprávnosti informací zveřejněných v účetní závěrce z důvodu nesouladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tyto kontrolní činnosti se mohou týkat informací uvedených



## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

v účetní závěrce, jež pocházejí z jiných zdrojů než z hlavní knihy a knih analytické evidence.

- A104. Informace o existenci nebo neexistenci kontrolních činností, které auditor získal na základě znalosti jiných složek vnitřního kontrolního systému, mu pomohou určit, zda je nutné věnovat další pozornost seznámení se s kontrolními činnostmi.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

- A105. Koncepce kontrolní činnosti malých účetních jednotek bude pravděpodobně podobná koncepcím větších účetních jednotek, bude se však lišit formálností. Vedle toho mohou menší účetní jednotky zastávat názor, že určitý typ kontrolní činnosti není pro ně relevantní s ohledem na kontrolu prováděnou vedením účetní jednotky. Pokud si například vedení ponechá odpovědnost za schvalování prodejů na úvěr nebo významných nákupů, představuje tento přístup účinnou kontrolu zůstatků účtů a transakcí, která omezí nebo zcela odstraní potřebu podrobnější kontrolní činnosti v této oblasti.

- A106. Kontrolní činnosti relevantní pro audit menší účetní jednotky se pravděpodobně budou týkat hlavních transakčních cyklů, jako jsou výnosy, nákupy a osobní náklady.

Rizika plynoucí z použití IT (viz odstavec 21)

- A107. Použití IT ovlivňuje způsob implementace kontrolních činností. Z hlediska auditora jsou kontroly nad IT systémy účinné, pokud z nich vyplývá zachování integrity informací a bezpečnost dat, které tyto systémy zpracovávají, a pokud zahrnují účinné obecné kontroly IT a aplikační kontroly.

- A108. Obecnými kontrolami IT se rozumí pravidla a postupy, které se týkají mnoha aplikací a podporují účinnou funkci aplikačních kontrol. Týkají se prostředí serverů (mainframe, miniframe) a koncových uživatelů. K obecným kontrolám IT, které zajišťují integritu informací a bezpečnost dat, obvykle patří kontroly v následujících oblastech:

- provoz datového centra a sítě,
- nákup, změny a údržba systémového softwaru,
- změny počítačových programů,
- zabezpečení přístupu,
- nákup, vývoj a údržba aplikačních systémů.

Obvykle jsou implementovány za účelem řešení rizik uvedených výše v odstavci A63.

- A109. Aplikačními kontrolami se rozumí manuální nebo automatizované postupy, které obvykle fungují na úrovni podnikových procesů a týkají se zpracování transakcí jednotlivými aplikacemi. Aplikační kontroly mohou mít preventivní nebo zjišťovací charakter a slouží k zajištění integrity účetních záznamů. Proto se aplikační kontroly týkají postupů iniciace, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí nebo jiných finančních dat. Tyto kontroly poskytují ujištění, že se transakce vyskytly, byly schváleny a byly úplně a správně zaznamenány a zpracovány. Mezi příklady těchto kontrol patří editační kontrola vstupních dat a kontrola

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

správnosti nepřetržité numerické řady, po nichž následuje manuální dořešení vykázaných výjimek nebo oprava při vkládání dat.

*Složky vnitřního kontrolního systému – Monitorování kontrol (viz odstavec 22)*

- A110. Monitorování kontrol je proces, jehož účelem je hodnocení kvality výsledků působení vnitřního kontrolního systému v určitém období. Jeho součástí je včasné hodnocení účinnosti kontrol a přijetí nezbytných nápravných opatření. Vedení monitoruje kontroly na základě nepřetržité monitorovací činnosti, ad hoc hodnocení, nebo na základě kombinace obou postupů. Nepřetržitá monitorovací činnost tvoří často součást běžných opakovaných činností účetní jednotky a patří k ní pravidelná řídicí a dozorovací činnost.
- A111. Vedení v rámci své monitorovací činnosti může využít informace získané na základě komunikace s externími stranami, jako jsou stížnosti zákazníků nebo připomínky regulačních orgánů, které mohou naznačovat problémy nebo odhalit oblasti, které vyžadují zlepšení.

*Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky*

- A112. Monitorovací činnost vedení obvykle spočívá v bezprostřední účasti vedení nebo vlastníků-manažerů na činnosti účetní jednotky. Díky této účasti vedení často rozezná skutečnosti, které se významným způsobem liší od předpokladů, nebo nesprávná účetní data, což vede k nápravným opatřením v oblasti kontroly.

*Interní audit účetní jednotky (viz odstavec 23)*

- A113. Má-li účetní jednotka interní audit, poznatky o tomto oddělení, především o úloze, kterou má při monitorování vnitřních kontrol v oblasti účetního výkaznictví, pomáhají auditorovi při seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně vnitřního kontrolního systému. Tyto poznatky mohou auditorovi, společně s informacemi, které získá dotazováním podle odstavce 6(a) tohoto standardu, posloužit jako informace přímo relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti.
- A114. Cíle, předmět činnosti a charakter povinností interního auditu i jeho postavení v rámci účetní jednotky, včetně jeho kompetencí a odpovědností, se výrazně liší v závislosti na velikosti a struktuře účetní jednotky a na požadavcích jejího vedení a případně osob pověřených správou a řízením. Tyto záležitosti mohou být upraveny ve statutu interního auditu nebo v jiném dokumentu vymezujícím působnost tohoto oddělení.
- A115. Povinnosti interního auditu mohou zahrnovat i provádění auditorských postupů a vyhodnocování jejich výsledků s cílem poskytnout vedení a osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky ujištění o tom, že procesy v oblasti řízení rizik, vnitřních kontrol a správy a řízení byly správně navrženy a účinně fungují. V takovém případě bude interní audit hrát pravděpodobně v účetní jednotce důležitou roli při monitorování vnitřních kontrol v oblasti účetního výkaznictví. V jiných účetních jednotkách může být předmětem činnosti interního auditu kontrola hospodárnosti, efektivity a účinnosti provozních činností. V takovém případě pak jeho práce nemusí přímo souviset s účetním výkaznictvím.
- A116. Při získávání poznatků o tom, jaký charakter mají povinnosti interního auditu v dané účetní jednotce, pomáhá auditorovi dotazování příslušných pracovníků

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

tohoto oddělení podle odstavce 6(a) tohoto standardu. Pokud auditor dojde k závěru, že se povinnosti interního auditu týkají účetního výkaznictví dané účetní jednotky, může se blíže seznámit s prací, kterou interní audit provedl, resp. hodlá provést, a to posouzením plánu činnosti interního auditu pro dané období a diskusí s pracovníky tohoto oddělení.

- A117. Jestliže se charakter povinností interního auditu a jím vykonávané auditorské práce týkají účetního výkaznictví dané účetní jednotky, bude mít auditor možnost využít práci interního auditu a na základě toho upravit charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, aby získal důkazní informace, popřípadě mohl omezit rozsah těchto auditorských postupů. Pravděpodobnost, že auditor bude moci využít práci interního auditu účetní jednotky, bude vyšší, pokud bude moci na základě svých zkušeností z předchozích auditů nebo na základě provedených postupů vyhodnocení rizik předpokládat, že interní audit účetní jednotky je např. dostatečně a vhodně personálně zajištěn s ohledem na její velikost a charakter její provozní činnosti a že interní audit reportuje přímo osobám pověřeným správou a řízením.
- A118. Pokud auditor na základě svých předběžných poznatků o interním auditu dané účetní jednotky předpokládá, že využije jeho práci a podle toho upraví charakter nebo načasování auditorských postupů, které bude sám provádět, případně omezí jejich rozsah, použije se ISA 610 (revidované znění).
- A119. Jak podrobněji stanoví ISA 610 (revidované znění), činnost interního auditu se odlišuje od jiných monitorovacích kontrol, které se mohou týkat účetního výkaznictví, jako jsou např. kontroly informací manažerského účetnictví, které jsou navrženy tak, aby přispívaly k prevenci a detekci nesprávností.
- A120. Navázání komunikace s příslušnými pracovníky interního auditu účetní jednotky hned na počátku zakázky a pokračování v této komunikaci v dalším průběhu zakázky může přispět k efektivnímu sdílení informací. Vytváří se tím předpoklad pro to, aby tyto pracovníci informovali auditora o případných zjištěných významných záležitostech, které by mohly mít vliv na jeho práci. ISA 200 upozorňuje na důležitost toho, aby auditor plánoval a prováděl audit s profesním skepticismem a aby si pozorně všímal informací zpochybňujících spolehlivost dokumentů a odpovědí, které používá jako důkazní informace. Komunikace s interním auditem během zakázky tak dává pracovníkům interního auditu příležitost upozornit auditora právě na takovéto informace, které pak může auditor zohlednit při identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti.

Zdroje informací (viz odstavec 24)

- A121. Pro účely monitorování může být použita celá řada informací generovaných informačním systémem účetní jednotky. Pokud se vedení účetní jednotky domnívá, že data používaná k monitorování jsou správná, aniž by byl tento předpoklad něčím podložen, mohou informace obsahovat chyby, díky nimž může vedení účetní jednotky dospět k nesprávným závěrům z monitorovacích činností. Auditor zjistí:
- zdroje informací, které se týkají monitorovací činnosti účetní jednotky, a
  - na základě čeho se vedení účetní jednotky domnívá, že informace jsou pro daný účel dostatečně spolehlivé,

v rámci seznámení se s monitorovací činností účetní jednotky jako složky vnitřního

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

kontrolního systému.

### Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti

Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky (viz odstavec 25 (a))

- A122. Rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky představují rizika, která se svým rozsahem týkají účetní závěrky jako celku a mohou mít vliv na řadu různých tvrzení. Tento druh rizik se však nemusí týkat konkrétních tvrzení na úrovni skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněných údajů. Spíše se jedná o okolnosti, které mohou zvyšovat riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení obecně, například když vedení účetní jednotky nedbá na vnitřní kontrolní systém. Rizika na úrovni účetní závěrky auditor vezme v úvahu hlavně při posuzování rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu.
- A123. Rizika na úrovni účetní závěrky mohou pramenit hlavně z nedostatků kontrolního prostředí (ačkoliv to může být i z jiných důvodů, jako například zhoršující se hospodářské situace). Takové nedostatky, jako například nedostatečná kompetentnost vedení účetní jednotky nebo jeho nedostatečný dohled nad sestavením účetní závěrky, mohou mít rozsáhlejší dopad na účetní závěrku a auditor na ně bude nucen reagovat.
- A124. Na základě znalosti vnitřního kontrolního systému mohou u auditora vzniknout pochybnosti o tom, zda je možné provést audit účetní závěrky účetní jednotky. Například:
- auditor může mít natolik silné pochybnosti o integritě vedení účetní jednotky, že dospěje k závěru, že riziko nepravdivých prohlášení vedení v účetní závěrce je takové, že audit nelze provést,
  - pochybnosti ohledně stavu a spolehlivosti záznamů účetní jednotky mohou vést auditora k závěru, že je nepravděpodobné, že získá dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých založí nemodifikovaný výrok o ověření účetní závěrky.
- A125. ISA 705<sup>16</sup> stanoví, kdy je potřeba, aby auditor vyjádřil výrok s výhradou nebo odmítnul výrok nebo v některých nutných případech odstoupil od zakázky, pokud je takové odstoupení umožněno právními předpisy.

*Vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení (viz odstavec 25(b))*

- A126. Auditor posoudí rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, protože mu to přímo pomůže určit povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů na úrovni tvrzení nutných k získání dostatečných a vhodných důkazních informací. Při identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení může auditor dospět k závěru, že identifikovaná rizika se svým rozsahem týkají převážně účetní závěrky jako celku a mohou mít vliv na řadu tvrzení.

Použití tvrzení

- A127. V prohlášení, že účetní závěrka je v souladu s příslušným rámcem účetního

<sup>16</sup> ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

výkaznictví, vedení účetní jednotky implicitně nebo explicitně uvádí tvrzení, která se týkají účtování, oceňování a prezentace skupin transakcí a událostí, zůstatků účtů údajů zveřejněných v účetní závěrce.

A128. Auditor může použít tvrzení tak, jak jsou popsána níže v odstavci A124(a)–(b), nebo je může vyjádřit jiným způsobem, pokud obsáhne všechny níže uvedené aspekty. Auditor například může zkombinovat tvrzení o skupinách transakcí a událostech a souvisejících údajích zveřejněných v účetní závěrce s tvrzeními o zůstatcích účtů a souvisejících údajích zveřejněných v účetní závěrce.

Tvrzení o skupinách transakcí, zůstatcích účtů a souvisejících údajích zveřejněných v účetní závěrce

A129. Tvrzení používaná auditorem při posouzení možnosti výskytu různých druhů nesprávností lze rozdělit do následujících kategorií:

- (a) tvrzení týkající se skupin transakcí a událostí v auditovaném období a souvisejících údajů zveřejněných v účetní závěrce:
  - (i) výskyt – transakce a události, které byly zaznamenány a zveřejněny v účetní závěrce, se skutečně vyskytly a týkají se dané účetní jednotky,
  - (ii) úplnost – veškeré transakce a události, které měly být zaznamenány, skutečně byly zaznamenány a veškeré související údaje, které měly být zveřejněny v účetní závěrce, v ní jsou uvedeny,
  - (iii) správnost – částky a ostatní údaje týkající se zaznamenaných transakcí a událostí byly správně zaznamenány a související údaje v účetní závěrce byly správně oceněny a popsány,
  - (iv) správné období – transakce a události byly zaznamenány ve správném účetním období,
  - (v) klasifikace – transakce a události byly zaznamenány na správných účtech,
  - (vi) prezentace – transakce a události jsou správně agregovány nebo rozčleněny a jasně popsány a související údaje v účetní závěrce jsou s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní a srozumitelné.
- (b) tvrzení týkající se zůstatků účtů na konci období a souvisejících údajů v účetní závěrce:
  - (i) existence – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu skutečně existují,
  - (ii) práva a povinnosti – účetní jednotka drží nebo kontroluje práva k aktivům a závazky představují povinnosti této účetní jednotky,
  - (iii) úplnost – veškerá aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu, které měly být zaznamenány, byly skutečně zaznamenány a veškeré související údaje, které měly být zveřejněny v účetní závěrce, v ní jsou uvedeny,
  - (iv) správnost, ocenění a alokace – aktiva, závazky a podíly na vlastním

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

kapitálu jsou vykázány v účetní závěrce ve správné výši, veškeré případné úpravy ocenění nebo alokace jsou správně zaznamenány a související údaje v účetní závěrce byly správně oceněny a popsány,

- (v) klasifikace – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu byly zaúčtovány na správných účtech,
- (vi) prezentace – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu jsou správně agregovány nebo rozčleněny a jasně popsány a související údaje v účetní závěrce jsou s ohledem na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantní a srozumitelné.

Tvrzení o jiných údajích zveřejněných v účetní závěrce

A130. Tvrzení popsaná výše v odstavci A124(a)–(b), upravená podle potřeby, může auditor použít rovněž při posuzování různých typů nesprávností, které se mohou vyskytnout v údajích zveřejněných v účetní závěrce, jež se netýkají přímo zaúčtovaných skupin transakcí, událostí ani zůstatků účtů. Účetní jednotka může mít například povinnost popsat v účetní závěrce rizika, jimž je vystavena v souvislosti s finančními nástroji, mimo jiné to, jak tato rizika vznikají, dále své cíle, pravidla a procesy používané pro řízení těchto rizik a metody používané pro jejich kvantifikaci.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A131. Pokud jde o tvrzení ohledně účetní závěrky účetních jednotek ve veřejném sektoru, je možné, že vedení účetní jednotky musí kromě tvrzení uvedených v odstavci A129 (a)–(b) potvrdit také to, že transakce a události jsou v souladu s právními nebo jinými předpisy. Tato tvrzení rovněž spadají do předmětu auditu účetní závěrky.

*Proces identifikace rizik významné (materiální) nesprávnosti (viz odstavec 26(a))*

A132. Informace shromážděné při provádění postupů vyhodnocení rizik, včetně důkazních informací získaných na základě zhodnocení navržených kontrol a zjištění toho, zda byly implementovány, využije auditor jako důkazní informace na podporu vyhodnocení rizik. Vyhodnocení rizik určí povahu, načasování a rozsah dalších auditorských postupů, které je třeba provést. V souladu s ISA 200<sup>17</sup> auditor při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce uplatňuje odborný úsudek.

A133. Příklady podmínek a událostí, které mohou naznačovat existenci rizik významné (materiální) nesprávnosti, včetně rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů zveřejněných v účetní závěrce, jsou uvedeny v příloze č. 2.

A134. Jak je uvedeno v ISA 320,<sup>18</sup> významnost (materialitu) a auditorské riziko auditor posuzuje při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů. Určení významnosti (materiality) je záležitostí jeho odborného úsudku a závisí na tom, jak vnímá potřeby uživatelů účetní závěrky, pokud jde o finanční informace.<sup>19</sup>

<sup>17</sup> ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 15.

<sup>18</sup> ISA 320 „Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu“, odstavec A1.

<sup>19</sup> ISA 320, odstavec 4.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

A135. Při posuzování údajů zveřejněných v účetní závěrce v rámci identifikace rizik auditor zohledňuje kvantitativní i kvalitativní údaje, jejichž nesprávnost by mohla být významná (materiální) (nesprávnosti se obecně považují za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé přijmou na základě účetní závěrky jako celku). Níže uvádíme příklady zveřejněných kvalitativních údajů, které v závislosti na okolnostech účetní jednotky a zakázky mohou být relevantní při posuzování rizik významné (materiální) nesprávnosti:

- likvidita a úvěrové podmínky účetní jednotky ve finanční tísní,
- události nebo okolnosti, v jejichž důsledku účetní jednotka zaúčtovala ztrátu ze snížení hodnoty,
- klíčové zdroje nejistoty odhadů, včetně předpokladů týkajících se budoucnosti,
- charakter změny účetního pravidla a další relevantní informace, které je účetní jednotka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví povinna uvést v účetní závěrce, jestliže se například očekává, že nové požadavky na finanční výkaznictví by mohly mít významný vliv na finanční situaci a finanční výkonnost účetní jednotky,
- ujednání týkající se úhrad vázaných na akcie, včetně informací o tom, jak byly vypočítány veškeré zaúčtované částky, a další relevantní informace uvedené v účetní závěrce,
- spřízněné strany a transakce s nimi realizované,
- analýza citlivosti, včetně dopadů, jež mají změny v předpokladech použitých účetní jednotkou v rámci oceňovacích technik, s cílem pomoci uživatelům účetní závěrky pochopit nejistotu související s oceněním zaúčtovaných částek, resp. částek uvedených v účetní závěrce.

### Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A136. Informace v účetní závěrce menších účetních jednotek mohou být méně podrobné a komplexní (některé rámce účetního výkaznictví například menším účetním jednotkám dovolují uvést informace v menším rozsahu). To však auditora nezbavuje povinnosti seznámit se s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně vnitřních kontrol, jejichž předmětem jsou informace zveřejněné v účetní závěrce.

### *Nalezení vztahu mezi kontrolami a tvrzeními (viz odstavec 26(c))*

A137. Při vyhodnocení rizik může dojít k tomu, že auditor identifikuje kontroly, které jsou schopny odvrátit nebo odhalit a napravit významnou (materiální) nesprávnost v konkrétních tvrzeních. Obecně se auditor seznámí s kontrolami a nalezne jejich vztah k tvrzením v kontextu procesů a systémů, v nichž existují. To je užitečný krok, neboť jednotlivé kontrolní činnosti často samy o sobě neřeší konkrétní riziko. K ošetření konkrétního rizika bude často potřeba několik kontrolních činností spolu s ostatními složkami vnitřního kontrolního systému

A138. Některé kontrolní činnosti mohou mít naopak zvláštní vztah ke konkrétnímu tvrzení týkajícího se určité skupiny transakcí nebo zůstatku účtu. Například kontrolní činnosti, které účetní jednotka zavedla za tím účelem, aby pověřením zaměstnanci

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

správně počítali a zaznamenávali fyzickou inventuru, se týkají přímo tvrzení ohledně existence a úplnosti zůstatku účtu zásob.

A139. Kontroly se mohou týkat tvrzení přímo nebo nepřímo. Čím méně je tento vztah přímý, tím bude daná kontrola méně účinná při prevenci nebo odhalení a opravení nesprávnosti příslušného tvrzení. Například kontrola prodejní činnosti konkrétních obchodů podle regionu prováděná manažerem prodeje se obvykle pouze nepřímo dotýká tvrzení o úplnosti výnosů z prodeje. Bude tudíž méně účinná při snížení rizika daného tvrzení než kontroly, které se daného tvrzení dotýkají přímo, jako například párování výdejek a vystavených faktur.

### *Významné (materiální) nesprávnosti*

A140. Potenciální nesprávnosti v účetním výkazu nebo v příloze mohou být posouzeny jako významné (materiální) kvůli své velikosti, charakteru nebo souvisejícím okolnostem. (viz odstavec 26(d))

### *Významná rizika*

Identifikace významných rizik (viz odstavec 28)

A141. Významná rizika se často týkají důležitých nerutinních transakcí a záležitostí, které závisí na úsudku. Nerutinní transakce jsou transakce, které jsou neobvyklé, buď vzhledem ke své velikosti, nebo vzhledem ke své povaze, a proto k nim dochází zřídka. K záležitostem, které závisí na úsudku, patří účetní odhady, jejichž ocenění vykazuje značnou nejistotu. U jednoduchých rutinních transakcí, které jsou předmětem systematického zpracování, existuje menší pravděpodobnost, že by vedly ke vzniku významných rizik.

A142. Rizika významné (materiální) nesprávnosti mohou být větší u důležitých nerutinních transakcí plynoucích například z následujících záležitostí:

- výraznější zásahy vedení účetní jednotky, kterými stanovuje způsob účtování,
- výraznější manuální zásahy v oblasti sběru a zpracování dat,
- složité výpočty nebo účetní pravidla,
- povaha nerutinních transakcí, u nichž je pro účetní jednotku obtížné implementovat účinné kontroly rizik.

A143. Rizika významné (materiální) nesprávnosti mohou být větší u významných záležitostí, jež závisí na úsudku a vyžadují vypracování účetních odhadů, a plynou například z následujících skutečností:

- účetní pravidla v oblasti účetních odhadů nebo účtování výnosů mohou být interpretována různým způsobem,
- požadovaný úsudek může být subjektivní nebo příliš složitý nebo může vyžadovat předpoklady dopadu budoucích událostí, například úsudek, který se týká reálné hodnoty.

A144. ISA 330 popisuje, jaký dopad má identifikace určitého rizika jako významného rizika na další auditorské postupy<sup>20</sup>.

Významná rizika týkající se rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu

<sup>20</sup> ISA 330, odstavce 15 a 21.



## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

A145. ISA 240 stanoví další požadavky ve vztahu k identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu a postupy související s tímto tématem<sup>21</sup>.

Seznámení se s kontrolami, které se týkají významných rizik (viz odstavec 29)

A146. Ačkoliv u rizik týkajících se důležitých nerutinních záležitostí nebo takových záležitostí, které podléhají úsudku, je často menší pravděpodobnost, že podléhají rutinním kontrolám, může vedení účetní jednotky k řešení těchto rizik využít jiná opatření. Proto když auditor zjišťuje, zda účetní jednotka navrhla a implementovala kontroly u významných rizik plynoucích z nerutinních záležitostí nebo záležitostí podléhajících úsudku, zjišťuje také to, zda a jakým způsobem vedení účetní jednotky na tato rizika reaguje. K takové reakci může patřit například:

- kontrolní činnosti jako například posouzení předpokladů středního managementu nebo odborníků,
- zdokumentované procesy tvorby odhadů,
- schvalování osobami pověřenými správou a řízením.

A147. Pokud dojde k jednorázové události, například účetní jednotka obdrží oznámení o důležitém soudním řízení, je nutné při posuzování reakce účetní jednotky zvážit takové záležitosti, jako zda byl případ předán příslušným odborníkům (tzn. interním nebo externím právním poradcům), zda byl proveden odhad potenciálního dopadu a jakým způsobem se navrhuje zveřejnit tyto okolnosti v účetní závěrce.

A148. V některých případech vedení účetní jednotky nereaguje vhodným způsobem na významná rizika významné (materiální) nesprávnosti tím, že by implementovalo kontroly v oblasti těchto rizik. Neschopnost vedení implementovat tyto kontroly je indikátorem významného nedostatku ve vnitřním kontrolním systému<sup>22</sup>.

*Rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace (viz odstavec 30)*

A149. Rizika významné (materiální) nesprávnosti se mohou týkat přímo samotného zaznamenávání rutinních skupin transakcí nebo zůstatků účtů a sestavení spolehlivé účetní závěrky; patří k nim mimo jiné rizika nepřesného nebo neúplného zpracování rutinních a významných skupin transakcí, například výnosů, nákupů, peněžních příjmů nebo výdajů účetní jednotky

A150. Pokud běžné rutinní obchodní transakce probíhají na základě vysoce automatizovaného zpracování pouze s minimálním nebo žádným manuálním zásahem, není možné provést ve vztahu k riziku pouze testy věcné správnosti. Auditor může dojít k závěru, že tento případ nastal, například pokud je velké množství informací účetní jednotky iniciováno, zaznamenáno, zpracováno nebo vykázáno elektronicky, například v integrovaném systému. V takovém případě:

- mohou být důkazní informace k dispozici pouze v elektronické podobě a jejich dostatečnost a vhodnost obvykle závisí na účinnosti kontrol, které se týkají jejich správnosti a úplnosti,

<sup>21</sup> ISA 240, odstavce 25–27.

<sup>22</sup> ISA 265 „Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedením“, odstavec A7.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

- existuje větší pravděpodobnost, že dojde k nesprávné iniciaci nebo změně informací, které nebudou odhaleny, pokud vhodné kontroly nefungují účinně.

A151. Dopad na další auditorské postupy zaměřené na identifikaci takových rizik popisuje ISA 330<sup>23</sup>.

*Revize vyhodnocení rizik (viz odstavec 31)*

A152. Během auditu může auditor zjistit informace, které se značně liší od informací, z nichž vycházelo vyhodnocení rizik. Vyhodnocení rizik může například vycházet z předpokladu, že určité kontroly fungují účinně. Při provedení testů příslušných kontrol může auditor získat důkazní informace o tom, že kontroly v konkrétním okamžiku během auditu nefungovaly účinně. Obdobně při provedení testů věcné správnosti může auditor odhalit nesprávnosti, které se týkají vyšších částek nebo se objevují častěji, než by bylo v souladu s vyhodnocením rizik. V takovém případě vyhodnocení rizik nemusí odpovídajícím způsobem odrážet skutečnou situaci účetní jednotky a další naplánované auditorské postupy nebudou účinné pro odhalení významné nesprávnosti. Další postupy k tomuto tématu obsahuje ISA 330.

**Dokumentace** (viz odstavec 32)

A153. Způsob dokumentace záležitostí uvedených v odstavci 32 určí auditor za použití odborného úsudku. Při auditu malých účetních jednotek může být například dokumentace začleněna do dokumentace celkové strategie a plánu auditu.<sup>24</sup> Obdobně, výsledky vyhodnocení rizik lze zdokumentovat zvlášť nebo v rámci auditorovy dokumentace ostatních postupů<sup>25</sup>. Formu a rozsah dokumentace ovlivňuje povaha, velikost a složitost dané účetní jednotky a jejího vnitřního kontrolního systému, informace, které dá účetní jednotka k dispozici, konkrétní metoda auditu a technické prostředky používané během auditu.

A154. U účetních jednotek, jejichž činnost a procesy týkající se účetního výkaznictví nejsou komplikované, může být dokumentace jednoduchá a poměrně stručná. Není nutné zdokumentovat vše, co auditor ví o účetní jednotce a souvisejících záležitostech. Auditor zdokumentuje především ty skutečnosti, z nichž vychází jeho vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti.

A155. Rozsah dokumentace může rovněž odrážet zkušenosti a schopnosti členů auditorského týmu. Pod podmínkou splnění požadavků ISA 230 může audit prováděný týmem složeným z méně zkušených jednotlivců vyžadovat podrobnější dokumentaci k získání vhodné znalosti účetní jednotky než audit prováděný týmem složeným ze zkušených odborníků.

A156. U opakovaných auditů je možné použít určitou dokumentaci z minulých období a aktualizovat ji podle potřeby tak, aby odrážela změny týkající se činnosti nebo procesů účetní jednotky.

---

<sup>23</sup> ISA 330, odstavec 8.

<sup>24</sup> ISA 300 „Plánování auditu účetní závěrky“, odstavce 7 a 9.

<sup>25</sup> ISA 330, odstavec 28.

## Složky vnitřního kontrolního systému

1. V této příloze naleznete bližší vysvětlení složek vnitřního kontrolního systému uvedených v odstavcích 4(c), 14–24 a A76–A117 a jejich vztahu k auditu účetní závěrky.

### Kontrolní prostředí

2. Kontrolní prostředí tvoří následující složky:
  - (a) *předávání informací a prosazování integrity a etických hodnot.* Účinnost kontrol nemůže být vyšší než je integrita a etické hodnoty osob, které tyto kontroly vytvářejí, spravují a monitorují. Integrita a etické chování jsou výsledkem toho, jaká pravidla v oblasti etiky a chování účetní jednotka nastaví, jakým způsobem o nich informuje a jak zajišťuje jejich dodržování v praxi. Do této oblasti patří například kroky vedení účetní jednotky směřující k odstranění nebo snížení motivačních faktorů a lákadel, které mohou vést pracovníky k tomu, že se propůjčí k nečestnému, nezákonnému nebo neetickému chování. Rovněž sem patří informování pracovníků účetní jednotky o nutnosti dodržovat určité etické hodnoty a zásady chování prostřednictvím písemných předpisů a směrnic i vlastním příkladným chováním,
  - (b) *snaha zajistit potřebnou způsobilost.* Způsobilost představuje znalosti a dovednosti nutné ke splnění úkolů, které má určitá osoba ve svém popisu práce,
  - (c) *účast osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.* Osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky mají důležitý vliv na kontrolní povědomí účetní jednotky. Důležitost odpovědnosti osob pověřených správou a řízením je zakotvena v provozních pravidlech, právních předpisech a dalších směrnících sestavených pro potřeby těchto osob. K dalším jejich povinnostem patří dohled nad návrhem a účinným fungováním procesu podávání hlášení („whistle blower“) a ověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky,
  - (d) *filozofie a styl práce vedení účetní jednotky.* Filozofie a styl práce vedení účetní jednotky se vyznačují celou řadou vlastností. Například přístup vedení účetní jednotky k účetnímu výkaznictví a kroky podniknuté v této oblasti se mohou projevit ve výběru konzervativních nebo agresivních účetních zásad z nabízených alternativ, pečlivostí a opatrností při stanovení účetních odhadů,
  - (e) *organizační struktura.* Při vytváření vhodné organizační struktury je nutné posoudit klíčové oblasti pravomoci a odpovědnosti a vhodnost nastavení interního vykazování. Vhodnost takové struktury závisí částečně na velikosti a povaze činnosti příslušné účetní jednotky,
  - (f) *stanovení pravomoci a odpovědnosti.* Do této oblasti patří stanovení pravidel podnikatelské činnosti, znalosti a zkušenosti klíčových pracovníků a dostupné zdroje, které napomáhají plnění povinností. Dále sem patří zásady a způsoby komunikace, jejichž úkolem je seznámit všechny pracovníky s cíli účetní jednotky a s tím, jak jejich jednotlivé funkce vzájemně souvisí a přispívají

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

k plnění těchto cílů, a také s tím, za co a jakou nesou odpovědnost,

- (g) *pravidla a postupy v oblasti lidských zdrojů.* Pravidla a postupy v oblasti lidských zdrojů často demonstrují důležité záležitosti ve vztahu ke kontrolnímu povědomí účetní jednotky. Například standardy najímání nejkvalifikovanějších osob – s důrazem na vzdělání, předchozí pracovní zkušenosti, úspěchy dosažené v minulosti a důkazy o integritě a etickém chování – dokládají snahu účetní jednotky získat kompetentní a spolehlivé pracovníky. Školení, jejichž cílem je seznámit pracovníky s budoucími úkoly a odpovědnostmi prostřednictvím kurzů a seminářů, ilustrují očekávanou úroveň výkonu a chování. Systém kariérního postupu na základě pravidelného hodnocení výkonu demonstruje snahu účetní jednotky o to, aby schopní a kvalifikovaní pracovníci byli povýšeni a získali větší odpovědnost.

### Postup vyhodnocení rizik účetní jednotkou

3. Z hlediska účetního výkaznictví postup vyhodnocení rizik účetní jednotkou zahrnuje identifikaci rizika týkající se sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, odhady jejich důležitosti, hodnocení pravděpodobnosti jejich výskytu a rozhodnutí se, jaké kroky vedení podnikne v návaznosti na tato rizika a k jejich řízení, a výsledky těchto kroků. Vyhodnocení rizik účetní jednotkou se může zabývat například tím, jak účetní jednotka posuzuje možnost výskytu nezaznamenaných transakcí nebo jak identifikuje a analyzuje důležité odhady uvedené v účetní závěrce.
4. K rizikům, která se týkají účetního výkaznictví, patří výskyt externích a interních událostí, transakcí a okolností, které mohou negativně ovlivnit schopnost účetní jednotky iniciovat, zaznamenat, zpracovat a vykázat finanční data, která budou konzistentní s tvrzeními vedení účetní jednotky v účetní závěrce. Vedení účetní jednotky může vytvořit plány a programy nebo přijmout kroky k řešení konkrétních rizik nebo se může rozhodnout akceptovat určité riziko s ohledem na náklady nebo jiné faktory. Rizika mohou vznikat nebo se měnit například vlivem následujících podmínek:
  - *změny prostředí účetní jednotky.* Změny právního nebo provozního prostředí mohou vést ke změnám konkurenčních tlaků a ke vzniku značně odlišných rizik,
  - *noví pracovníci.* Noví pracovníci mohou jinak chápat vnitřní kontrolní systém nebo se mohou zaměřit na jiné aspekty vnitřního kontrolního systému,
  - *nové nebo modernizované informační systémy.* Rychlé a významné změny informačních systémů mohou vést ke změně rizika, které se týká vnitřního kontrolního systému,
  - *rychlý růst.* Rychlý a významný rozvoj činnosti může omezit kontroly a zvýšit riziko selhání kontrol,
  - *nové technologie.* Nové technologie začleněné do výrobního procesu nebo informačních systémů mohou vést ke změně rizika spojeného s vnitřním kontrolním systémem,
  - *nové obchodní modely, výrobky nebo činnosti.* Vstup do nových oblastí činnosti nebo realizace nových transakcí, s nimiž má účetní jednotka jen málo zkušeností, může být zdrojem nových rizik spojených s vnitřním kontrolním systémem,

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

- *restrukturalizace podniku.* Restrukturalizace může být provázena snížením počtu pracovníků a změnami v oblasti dozoru nebo rozdělení povinností, které mohou změnit riziko spojené s vnitřním kontrolním systémem,
- *rozšíření zahraničních aktivit.* Rozšíření nebo akvizice zahraničních provozů s sebou nese nová a často neobvyklá rizika, která mohou ovlivnit vnitřní kontrolní systém, například zvýšená nebo rozdílná rizika plynoucí z transakcí v zahraniční měně,
- *nové účetní předpisy.* Změna účetních pravidel nebo přijetí nových účetních pravidel může ovlivnit rizika v oblasti sestavení účetní závěrky.

*Informační systém, včetně odpovídajících podnikových procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a komunikace*

5. Informační systém se skládá z infrastruktury (fyzických a hardwarových komponentů), softwaru, lidí, postupů a dat. Mnoho informačních systémů extenzivně využívá informační technologie (IT).
6. Součástí informačního systému, který se týká cílů účetního výkaznictví a jehož součástí je i systém účetního výkaznictví, jsou pravidla a záznamy, jejichž cílem je:
  - identifikovat a zaznamenat všechny odůvodněné transakce,
  - popsat včas a dostatečně podrobně transakce, aby byla možná jejich řádná klasifikace pro potřeby účetního výkaznictví,
  - ocenit transakce způsobem, který umožní jejich vykázání v účetní závěrce ve správné části,
  - určit období, kdy se transakce odehrála, což umožní zaznamenat transakci ve správném účetním období,
  - prezentovat správně transakci a odpovídající zveřejněné údaje v účetní závěrce.
7. Kvalita informací generovaných systémem ovlivňuje schopnost vedení účetní jednotky přijmout vhodná rozhodnutí týkající se řízení a kontroly činnosti účetní jednotky a připravit spolehlivé finanční zprávy.
8. Komunikace, která představuje předávání informací o jednotlivých rolích a odpovědnostech týkajících se vnitřního kontrolního systému v oblasti účetního výkaznictví, může mít podobu písemných směrnic, metodik pro účetnictví a účetní výkaznictví nebo oběžníků. Informace mohou být také předávány elektronicky, ústně nebo tím, jak vedení účetní jednotky jedná.

### **Kontrolní činnosti**

9. Obecně lze kontrolní činnosti, které mohou být relevantní pro audit, rozdělit na pravidla a postupy týkající se následujících oblastí:
  - *posouzení výkonnosti.* Tato kontrolní činnost zahrnuje posouzení a analýzy skutečných výsledků v porovnání s rozpočtem, plánem nebo výsledky za minulé období, porovnání různých souborů dat – provozních a finančních, doprovázené analýzou vztahu mezi daty a vyšetřovacími a nápravnými kroky, srovnání interních dat s externími zdroji informací a posouzení výkonnosti určité funkce nebo činnosti,

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

- *zpracování informací.* Kontrolní činnosti v oblasti informačních systémů tvoří dvě široké skupiny, tj. aplikační kontroly, které se týkají používání jednotlivých aplikací, a obecné kontroly IT, které představují pravidla a postupy týkající se mnoha aplikací a podporují účinnou funkci aplikačních kontrol díky tomu, že pomáhají zajistit nepřetržitý a bezchybný provoz informačních systémů. K příkladům aplikačních kontrol patří kontrola matematické správnosti záznamů, vedení a kontrola účtů a předvah, automatizované kontroly jako například editační kontrola vstupních dat a dodržení nepřetržité číselné řady a manuální dořešení identifikovaných výjimek. K příkladům obecných kontrol IT patří kontroly změn počítačových programů, kontroly omezující přístup k počítačovým programům nebo datům, kontroly v oblasti implementace nových krabicových softwarových aplikací a kontroly v oblasti systémového softwaru, které omezují přístup k obslužným programům systému nebo monitorují jejich použití tam, kde by mohlo dojít ke změně finančních dat nebo záznamů, kterou by později při auditu nebylo možné vystopovat,
- *fyzické kontroly.* K této činnosti patří:
  - fyzické zabezpečení majetku, mimo jiné vhodná ochranná opatření, jako například zabezpečení přístupu k majetku a k záznamům,
  - kontrola přístupu do počítačových programů a datových souborů,
  - pravidelná inventarizace a porovnání s kontrolními záznamy (například porovnání výsledků inventarizace peněžních prostředků, cenných papírů a zásob s účetními záznamy).

To, v jakém rozsahu jsou fyzické kontroly, jejichž cílem je zabránit krádeži majetku, relevantní pro spolehlivost sestavení účetní závěrky, a tedy i auditu, závisí na podmínkách, například na tom, zda existuje vysoké riziko, že může dojít ke zpronevěře majetku.
- *rozdělení pravomocí.* Rozdělení pravomocí ke schvalování transakcí, zaznamenávání transakcí a správě majetku mezi různé osoby má přispět k tomu, aby žádná osoba neměla v průběhu plnění svých běžných povinností možnost dopustit se chyb nebo podvodu nebo je zatajovat.

10. Určitá kontrolní činnost může záviset na pravidlech stanovených na odpovídající úrovni vedením účetní jednotky nebo osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. Například kontroly v oblasti schvalování smí být delegovány na základě pravidel, například investičních limitů, vytvořených osobami pověřenými správou a řízením, nebo nerutinní transakce, například významné akvizice nebo prodeje, mohou vyžadovat schválení na vyšší úrovni, v některých případech například akcionáři.

### Monitorování kontrol

11. Jednou z důležitých povinností vedení je vytvořit a udržet fungující vnitřní kontrolní systém. V rámci monitorování kontrol vedení účetní jednotky posoudí, zda kontroly fungují tak, jak mají, a zda jsou příslušným způsobem upravovány v případě změny podmínek. Součástí monitorování kontrol mohou být takové činnosti jako vedením účetní jednotky ověřované včasné sesouhlasení s bankou, hodnocení provedené interním auditorem, zda pracovníci prodeje dojednávají podmínky prodejních smluv

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

podle příslušných pravidel stanovených účetní jednotkou, nebo dohled právního oddělení nad dodržováním vnitřních etických pravidel nebo pravidel provádění podnikatelské činnosti. Cílem monitorování je rovněž zajistit nepřetržitou účinnou funkci kontrol. Pokud například nebude monitorováno včasné a správné sesouhlasení s bankou, přestanou ho pracovníci pravděpodobně provádět.

12. V mnoha účetních jednotkách se na monitorování kontrol účetní jednotky podílejí interní auditoři nebo pracovníci, kteří plní obdobnou funkci, prostřednictvím svých hodnocení. Tyto osoby obvykle pravidelně předkládají informace o fungování vnitřního kontrolního systému a zaměřují se hlavně na hodnocení účinnosti vnitřního kontrolního systému. Informují též o silných a slabých stránkách vnitřního kontrolního systému a předkládají doporučení k jeho zlepšení.
13. Monitorovací činnost může zahrnovat též využití informací získaných od externích stran, které mohou naznačovat problémy nebo odhalit oblasti, které vyžadují zlepšení. Zákazníci implicitně potvrdí fakturační údaje tím, že zaplatí faktury, nebo si budou stěžovat na vyúčtované částky. Také regulatorní orgány mohou účetní jednotce předávat informace o záležitostech, které ovlivňují fungování vnitřního kontrolního systému, například informace, které se týkají kontrol prováděných regulatorními orgány bank. Při plnění monitorovací činnosti může vzít vedení účetní jednotky v úvahu též informace externích auditorů ohledně vnitřního kontrolního systému.

## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

### Příloha 2

(viz odstavce A40, A128)

#### **Podmínky a události, které mohou naznačovat rizika významné (materiální) nesprávnosti**

Následují příklady podmínek a událostí, které mohou naznačovat výskyt rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce. Uvedené příklady se týkají celé řady podmínek a událostí; ne všechny podmínky a události však budou relevantní pro každou zakázku auditu a seznam příkladů nemusí být nutně úplný.

- činnost v regionech, které jsou ekonomicky nestabilní, například v zemích, jejichž ekonomika se vyznačuje výrazným znehodnocením měny nebo vysokou inflací,
- činnost, která podléhá nepředvídatelným změnám trhu, například termínované obchody,
- činnost, která podléhá vysokému stupni složité regulace,
- problémy v oblasti nepřetržitého trvání účetní jednotky a likvidity, mimo jiné ztráta významných zákazníků,
- omezená dostupnost kapitálového a úvěrového financování,
- změny odvětví, v němž účetní jednotka působí,
- změny dodavatelského řetězce,
- vývoj a nabídka nových produktů nebo služeb nebo přesun do nových oblastí činnosti,
- rozšíření do nových regionů,
- změny účetní jednotky, například významné akvizice, reorganizace nebo jiné neobvyklé události,
- účetní jednotky nebo obchodní segmenty, které budou pravděpodobně prodány,
- existence složitých aliancí a společných podniků,
- použití mimobilančního financování, využití jednotek zvláštního určení a jiného složitějšího způsobu financování,
- významné transakce se spřízněnými stranami,
- nedostatek pracovníků s odpovídající znalostí účetnictví a účetního výkaznictví,
- změny klíčových pracovníků, včetně odchodu klíčových vedoucích pracovníků,
- nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, zvláště takové, které vedení účetní jednotky neřeší,
- faktory motivující vedení nebo zaměstnance k podvodům v účetním výkaznictví,
- strategie IT nekonzistentní s podnikatelskou strategií účetní jednotky,
- změny prostředí IT,
- instalace důležitých nových systémů IT, které se týkají účetního výkaznictví,
- šetření činnosti nebo finančních výsledků účetní jednotky ze strany regulatorních nebo



## IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI NA ZÁKLADĚ ZNALOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY A JEJÍHO PROSTŘEDÍ

státních orgánů,

- výskyt nesprávností v minulosti, historie chyb nebo velký objem oprav na konci období,
- značný počet nerutinních a nesystematických transakcí, mimo jiné transakce mezi společnostmi v rámci skupiny a transakce s velkým objemem výnosů na konci období,
- transakce, které jsou zaznamenány na základě záměru vedení účetní jednotky, například refinancování úvěrů, aktiva určená k prodeji nebo klasifikace obchodovatelných cenných papírů,
- použití nových účetních pravidel,
- oceňování v účetnictví, které zahrnuje složité postupy,
- události nebo transakce, které zahrnují výraznou nejistotu v oblasti oceňování, včetně účetních odhadů, a související informace uvedené v účetní závěrce,
- neuvedení nebo zastírání významných informací, které mají být uvedeny v účetní závěrce,
- dosud neukončené soudní spory a podmíněné závazky, například prodejní záruky, finanční záruky a závazky z porušení životního prostředí.